



جباية

المؤسسات

حميد بوزيدة

جبايـة المؤسسـات

- دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة.
- الرسم على القيمة المضافة: دراسة نظرية وتطبيقية.

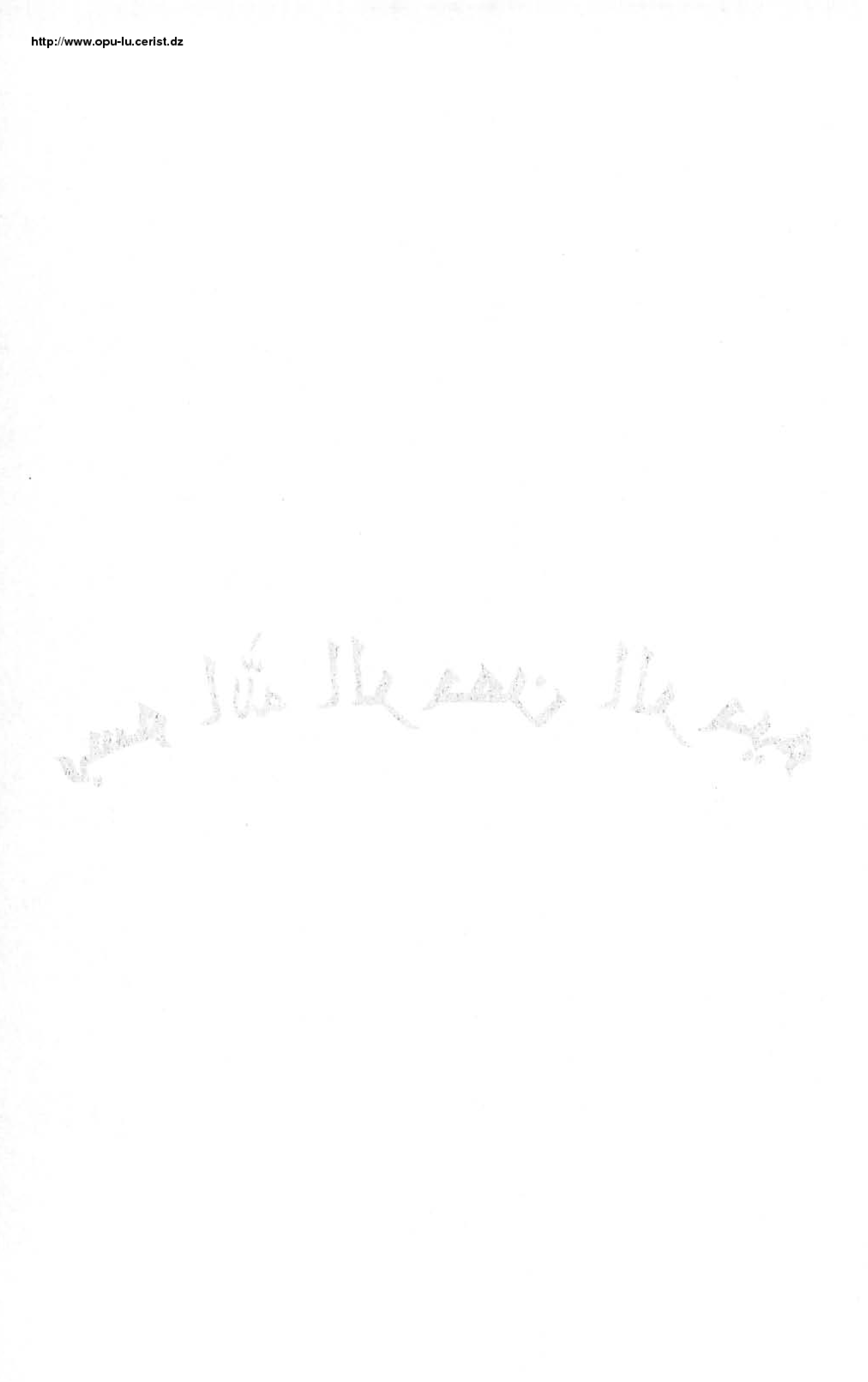
الطبعة الثالثة



ديوان المطبوعات الجامعية

رقم النشر: 4.01.4711
رقم ر.د.م.ك(ISBN): 978.9961.0.0829.4
رقم الإيداع القانوني: 990-2005

بسم الله الرحمن الرحيم


بسم الله الرحمن الرحيم

الإهداء

إلـــــــى روح والدي الطاهرتين

إلـــــــى

الأوفياء

النزهاء

الشرفاء

من أبناء الجزائر

إلـــــــى

كل من ساعدني في إعداد هذا الكتاب

محتويات الكتاب

المحتويات	الصفحة
إهداء	IX
محتويات الكتاب	V
فهرس الجداول	XVII
فهرس الأشكال	XVIII
تقديم	1
مقدمة الكتاب	2
القسم الأول: الإطار النظري للضريبة.........	**80 - 4**
مقدمة : نبذة تاريخية	**5**
أولا: ماهية الضريبة: قواعدها و أهدافها	**8**
1- تعريف الضريبة....................................	**8**
2- قواعد الضريبة....................................	**9**
3- أهداف الضريبة....................................	**11**
ثانيا: الضريبة و الاقتطاعات الأخرى..........................	**14**
1- الضريبة و شبه الجباية..........................	**14**
2- الثمن العام....................................	**16**
3- الضريبة و الرسم....................................	**17**

ثالثا: تصنيف الضرائب..	18
1-1: الضريبة الوحيدة..	18
1-2: الضرائب المتعددة..	18
2- معيار الواقعة المنشئة للضريبة..	19
2-1: الضرائب على رأس المال..	20
2-2: الضرائب على الدخل..	20
2-3: الضرائب على الإستهلاك..	20
3- معيار تحمل العبء الضريبي..	21
3-1: الضرائب المباشرة..	21
3-2: الضرائب غير المباشرة..	21
1- معيار معدل، أو سعر الضريبة..	22
4-1: الضريبة النسبية..	25
4-2: الضريبة التصاعدية..	25
4-3: الضريبة التوزيعية..	26
4-4: الضريبة القياسية..	29
رابعا: وعاء الضريبة و طرق تقديره..	30
1- وعاء الضريبة..	30
2- طرق تقدير وعاء الضريبة..	31
2-1: التقدير غير المباشر..	31

2-1-1: التقدير عن طريق المظاهر الخارجية........	31
2-1-2: التقدير الجزافي........	32
2-2: التقدير المباشر........	33
2-2-1: التقدير بواسطة المكلف........	33
2-2-2: الإقرار من الغير........	33
خامسا: تحصيل الضريبة........	35
1- التوريد المباشر........	35
2- الأقساط المقدمة........	36
3- الحجز من المنبع........	37
سادسا: التهرب الضريبي........	39
1- التهرب المشروع، وغير المشروع و الدولي........	39
2- أسباب التهرب الضريبي........	42
3- أشكال و آثار التهرب الضريبي........	44
4- طرق مكافحة التهرب الضريبي........	53
سابعا: الازدواج الضريبي........	55
1- مفهوم الازدواج الضريبي........	55
2- أسباب الازدواج الضريبي........	57
3- أنواع الازدواج الضريبي........	58
3-1: من حيث النطاق........	58
3-2: من حيث الاعتراف به........	61

3-3: من حيث النوع...........................	62
ثامنا: الضغط الضريبي..........................	**66**
1- مفهوم الضغط الضريبي........................ 2- مشاكل استعمال الضغط الضريبي في الجزائر.... 3- تطور الضغط الضريبي الإجمالي و خارج المحروقات في الجزائر (1995-2001).................. 4- الضغط الضريبي الفردي.......................... 5- الضغط الضريبي الأمثل.........................	**66** **69** **73** **76** **79**
القسم الثاني: الرسم على القيمة المضافة، دراسة نظرية وتطبيقية	**- 81 164**
تمهيد..............................	**82**
أولا: تقديم الرسم على القيمة المضافة.................	**86**
ثانيا: العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة......	**89**
1- العمليات الخاضعة وجوبا........................... 2- العمليات الخاضعة اختيارا............................	**89** **94**
ثالثا: الإعفاءات................................	**96**
رابعا : الحدث المنشئ للرسم.......................	**105**
1- في الداخل............................... 2- عند الاستيراد............................... 3- عند التصدير...............................	**105** **106** **106**

خامسا: الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.....	107
سادسا: معدل الرسم على القيمة المضافة................	112
1- السلع و الخدمات الخاضعة للمعدل المخفض 7%...... 2- السلع و الخدمات الخاضعة للمعدل العادي 17%......	113 114
سابعا: الرسم الداخلي على الاستهلاك............	117
ثامنا : الحسم..................................	120
1- الحسم المادي.............................. 2- الحسم المالي.............................. 3- حالة خاصة.............................. 4- أمثلة.................................. 5- آلية الحسم.............................. تمرين..	120 121 121 123 126 128
تاسعا: نظام الشراء بالإعفاء من الرسم، و نظام الإعفاء من الرسم	131
I - نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة... II - نظام الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة..........	131 135
عاشرا: التزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة...	137

1- التصريح بالوجود.....................................	137
2- التصريح بوقف النشاط..................................	138
3- التزامات خاصة بالفوترة..................................	139
4- الالتزامات المحاسبية	139
إحدى عشر: أنظمة الخضوع الضريبي و كيفيات التصريح والدفع	**150-144**
أ- **أنظمة الخضوع الضريبي**..................................	144
- النظام الحقيقي.	145
- النظام المبسط.	145
- نظام التصريح المراقب..................................	145
ب- **كيفيات التصريح والدفع بالرسم على القيمة المضافة**	145
- النظام العام..	145
- نظام الاقتطاع (الحجز) من المصدر........................	147
- النظام الجزافي (ملغى)................................	148
- نظام التسبيقات على الحسال(الأقساط المقدمة)................	148
إثنى عشرة : استرجاع الرسم على القيمة المضافة..............	152142
1- حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة....................	152
2- شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة....................	153
3- أمثلة تطبيقية.......................................	153
ثلاثة عشر: العقوبات.....................................	159
1- العقوبات الجبائية.....................................	164
أسئلة و تمارين تطبيقية محلولة................................	165
قائمة المراجع..	181-177

فهرس الجداول

ر.ج	عنوان جدول	الصفحة
01	تحديد إتاوة شغل الأملاك المينائية 2001	16
02	مثال عن السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية	26
03	مثال عن السلم الضريبي المطبق على التصاعدية بالشرائح	28
04	تحديد بعض معدلات الإهتلاك	47
05	جدول حساب المساهمة الوطنية للتضامن	59
06	الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر-تجنب الازدواج الضريبي	63
07	نسب توزيع حصيلة بعض الضرائب	70
08	تطور الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر(1995 2001)	73
09	تطور الضغط الضريبي خارج المحروقات (1995-2001)	74
10	تطور معدل النمو السنوي في الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات	75
11	تطور الضغط الضريبي الفردي (1994 - 2001)	77
12	تطور نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالدولار الأمريكي	78
13	ملخص تطور معدلات ر.ق.م في الجزائر	113
14	حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك 1995 - 2000	117
15	حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك 2001	118

فهرس الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	منحنى لا فر – العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة	80

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم :

تعد الضرائب في عالمنا المعاصر من ألصق القضايا بحياة الإنسان سواء من حيث أدائه لها، أو من حيث إنتفاعه بمواردها في إطار الخدمات العامة المقدمة من قبل الدولة.

وتعتبر المؤسسات الاقتصادية أكثر تأثرا بالعبء الضريبي لأنه يشكل في ذات الوقت تكلفة، ومن ناحية ثانية أداة لممارسة ضغط وتوجيه الدولة عليها، وبالتالي فإن نجاح المؤسسة مرتبط بمدى قدرتها على التحكم في التسيير الجبائي.

والضريبة بالإضافة إلى كل ذلك هي فن معقد، له تقنياته وأدواته ويفترض إلماما واسعا بالمادة التشريعية، وهذا ما يجعل الكثير يبتعد عنه.

ولهذه الأسباب أعد الأستاذ بوزيدة حميد هذا الكتاب المرجعي الهام مستهدفا تبسيط المادة الضريبية سواء في مفاهيمها العامة أو في تطبيقاتها المختلفة.

ولقد شكل غياب مرجع شامل كهذا باللغة العربية انشغالا كبيرا لدى فئة واسعة من المشتغلين بهذا الفن، وبصدور هذا الكتاب تحقق حلمهم.

الكتاب بسيط و واضح في عرضه، دقيق في أفكاره، مباشر في أسلوبه بالإضافة إلى غناه بالأرقام الواقعية والأمثلة التطبيقية.

وبهذا أعتقد أنه ضروري لكل دارس أو مشتغل بالضريبة.

والله ولي التوفيق

الجزائر في 03/05/ 2004

الدكتور قدي عبد المجيد

مقدمة الكتاب

إنطلاقا من تجربتنا خلال السنوات الماضية في تدريس الضرائب، وجباية المؤسسات، لاحظنا عدم توافر عنصر مهم من عناصر العملية التدريسية، والمتمثل في قصور الكتاب الجامعي عن ملاحقة التطور السريع في مجال التخصص، وإدراكًا منا ومن المهتمين بربط الجامعة بالمحيط على ضرورة توفير الكتاب الجامعي المساير للقانون الضريبي الجزائري، كان هذا الكتاب ثمرة هذا الإدراك.

يهدف هذا الكتاب بشكل عام على إمداد القارئ بالمفاهيم الأساسية في نظرية الضريبة، ثم دراسة لمكون مهم من مكونات النظام الضريبي الجزائري بشئ من التفصيل يفيد كل مهتم بهذا المجال سواء من الناحية النظرية، أو الناحية العملية، وقد عالج هذا الكتاب الرسم على القيمة المضافة، وبقية المكونات سيعالجها كتاب آخر سيصدر قريبا.

يحتوي هذا الكتاب على قسمين، يستعرض **القسم الأول** الإطار النظري للضريبة، ويعالج ماهية الضريبة، والاقتطاعات الأخرى، وتصنيفها وتحديد وعائها وحسابها وتحصيلها. ثم يعالج بعض الموضوعات المهمة الواجب مراعاتها عند إعداد النظام الضريبي، والمتمثلة في التهرب والازدواج الضريبيين، وينتهي هذا القسم بالتطرق للضغط الضريبي.

أما **القسم الثاني** فيدرس الرسم على القيمة المضافة في جانبها النظري والعملي حسب قانون الرسوم على الأعمال الجزائري، مدعمًا بأمثلة وتطبيقات.

ونأمل أن يكون هذا الكتاب بداية طيبة ويسعدنا تلافي أوجه قصوره في طبعات أخرى إنشاء الله.

وفي الأخير وأنا أضع هذا الكتاب بين أيدي القارئ الكريم آملاً منه أن يزودني بأي ملاحظة نافعة .

والله ولي التوفيق .

الأستاذ حميد بوزيدة

الجزائر في 24 . 03 . 2004

القسم الأول

الإطار النظري للضريبة

مقدمة : (نبذة تاريخية)

تاريخيا، تطورت الضرائب بتطور أهداف الدولة، ودورها في المجتمع . وبذلك فإن هناك صلة بين الهيكل الضريبي للدولة ونظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي السائد،والمطبق في فترة فرض الضرائب.

فالإنسان لا يمكن أن يعيش بمفرده، بل هو مدفوع بطبعه إلى أن يعيش في وسط جماعة ولذلك فالقبيلة قد تكون من أول هذا النوع من التنظيمات حيث لم تكن الحاجة إلى الضريبة لعدم وجود مبررات لها سوى الاشتراك في الدفاع عن القبيلة، وأن كل شخص قادر، يقدم طواعية واختيارا لرئيس القبيلة أو قائدها ما يستطيع أن يقدمه من خدمات، سواء أكانت نقدية، أم عينية فالرئيس أو القائد يوجه هذه المداخيل لمصلحة القبيلة التي قد تكون منحصرة في رد الإعتداء عنها، والمحافظة على كرامتها.

وبمرور العصور والأزمان برزت الدولة على مستوى الوجود وكان هدفها في البداية ينحصر في حفظ الأمن، والنظام داخلي، وحمايتها من الاعتداءات الخارجية مع ترك الأفراد يمارسون ما يشاؤونه من نشاطات في ظل الحرية الإقتصادية.

إن الدولة ليس بإمكانها القيام بالأمن والنظام والحماية من الاعتداء بدون موارد مالية تمكنها من أداء هذه المهمات الجديدة المنوطة بها. لذلك فقد لجأت للضرائب على الرؤوس، بأن يدفع كل مواطن مبلغا من المال بسبب تبعيته السياسية للدولة، وبالتالي يتضح حياد الضرائب، بحيث لم ينظر إلى تأثيراتها الجانبية.

ثم تطور دور الدولة بحيث تعدى دورها المهام التقليدية (الدولة الحارسة الدركي Etat gendarme) إلى المسؤولة عن تحقيق الرخاء العام بشكله الأوسع ، مما فرض على الدولة مهام أخرى (اقتصادية، اجتماعية وسياسية).

وبهذا أصبحت الضرائب أداة في يد الدولة تستخدمها للتأثير على الحياة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وعلى ضوء ما تقدم يمكن تصور المراحل التي مر بها فرض الضرائب كالاتي :

المرحلة التقليدية البدائية :

هي مرحلة ما قبل نشوء الدولة بتنظيماتها المعروفة، والتي كانت ممثلة في القبيلة أو العشيرة، وكان الاعتماد على ما يعطيه أفراد هذا المجتمع لقائدهم طواعية واختيارا نقدا، أو عينا ما يساعد على تحسين أوضاع هذا التنظيم.

المرحلة التقليدية المتطورة :

أطلق عليها بالتقليدية المتطورة لأنها تشمل على تنظيمات أكثر تطورا من سابقتها كنظام سياسي، حيث الدولة هي الأساس في هذا المجال وليست القبيلة أو العشيرة.

في هذه المرحلة فرضت الضرائب الحيادية المباشرة مثل الضرائب على الأراضي، والمواشي والرؤوس، والإنتاج الزراعي في البلد ...الخ، وعليه

فإن الهدف من فرض الضرائب في هذه المرحلة، هو الحصول على موارد مالية بمعنى حيادية الضرائب.

المرحلة التالية لظهور الدولة :

مع قيام العلاقات الاقتصادية بين الدول لجأت هذه الدول للتخفيف من العبء على مواطنيها من الضرائب المباشرة التي تّم فرضها في مرحلة سابقة، إلى فرض ضرائب غير مباشرة لها علاقة بتجارتها الخارجية ففرضت ضرائب على صادراتها و وارداتها.

مرحلة تدخل الدولة لتحقيق الرفاهية :

إن الحياد الضريبي وإن كان قد ساد نظريا لفترة طويلة من الزمن، إلا أنه من الناحية العملية لا يمكن تحقيقه، فلكل ضريبة آثارها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أرادت الدولة ذلك أم لم ترد.

فللضريبة أثرها على توزيع الدخل والثورات وعلى سلوك المستهلكين والمنتجين وعلى تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية، أو أحجامها (الاستثمار الأجنبي).

ولذلـــك أصبحت تستخدم الضرائب لا لكونها مورد من الموارد المالية فقط وإنما أيضا لتحقيق ما تصبو إليه من أهداف. وقد ظهرت هذه المرحلة بعد ظهور المشروعات الكبيرة التي أدت إلى ظهور تطورات اقتصادية واجتماعية وسياســية، مما أدى إلى اللجوء إلى الضرائب المباشرة بشكل أوسع والتقليل ما أمكن من الاعتماد على الضرائب غير المباشرة.

أولاً : ماهية الضريبة، قواعدها وأهدافها

1. تعريف الضريبة :

الضريبة هي اقتطاع مالي إلزامي ونهائي تحدده الدولة ودون مقابل بغرض تحقيق أهداف عامة.

ومن خلال هذا التعريف يمكننا تحديد أهم خصائص الضريبة وهي :

أ - الضريبة إقتطاع مالي، إلا أنه في العصر الحديث تفرض الضريبة في شكل نقدي خلافا للنظم الضريبة السابقة.

ب- الضريبة تدفع بصفة إلزامية وإجبارية من قبل الأفراد وذلك لانفراد الدولة عن طريق القانون الجبائي بتحديد طرق الربط والتحصيل وإجراءات المتابعات والمنازعات.

ج - تدفع الضريبة بصفة نهائية، أي أنها غير قابلة للاسترداد فهي ليست أمانة أو وديعة يستردها صاحبها فيما بعد.

د - تدفع الضريبة بدون مقابل : أي أن دافع الضريبة لا يعرف مقدار، ولا طبيعة المنفعة التي ستعود عليه من خلال النفع العام الذي تحققه الضريبة.

وبهذا فلا مقابل خاص يعود على دافع الضريبة.

ه - تجبى الضريبة لتحقيق منفعة عامة، فهي لا تحصل لغرض الإنفاق على شيء معين بذاته، بل لمواجهة نفقات عامة تخص جميع المواطنين والدولة، فمنفعتها عامة.

2. قواعد الضريبة :

يقصــــد بقواعد الضريبة تلك الأسس التي تلتزم بها الدولة عند التنظيم الفنـــي للضريبة، وتهدف هذه القواعد إلى التوفيق بين مصلحتي الدولة (الخزينة العمومية) ومصلحة الممولين.

ولقد صاغ آدام سميث هذه القواعد في :

العدالة، اليقين، الملاءمة في التحصيل والاقتصاد في نفقات الجباية.

أ- قاعدة العدالة : La règle de justice

يقصــــد بالعدالة أن يوزع العبء المالي على أفراد المجتمع كل حسب مقدرته، أي مراعاة تحقيق العدالة في توزيع الأعباء العامة بين الأفراد.

ولقد تطور مفهوم العدالة بتطور المجتمع، فلدى التقليديين، يقصد بالعدالة (عند آدام سميث مثلا) بأن يساهم كل أفراد المجتمع في تحمل نفقات الدولة حسب مقدرتهم النسبية، أي تكون مساهماتهم متناسبة مع دخولهم.

غير أنه حديثا أخذت فكرة العدالة منحى آخر في سن القوانين الضريبية، ذا أبعاد سياسية واقتصادية واجتماعية، وعليه فلتحقيق عدالة أكبر في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، أصبح يؤخذ كاستثناء عن عمومية الضريبة عند التنظيم الفني للضريبة لمقابلة اعتبارات يراها المشرع ضرورية، فيلجأ لعملية الاختلاف في المعاملة الضريبية.

ب- قاعدة اليقين (الوضوح) : La règle de certitude

إن مضمون قاعدة اليقين، هو أن تكون الضريبة محددة بوضوح من حيث- أسس حسابها (وعاؤها، سعرها) وميعاد الوفاء بها.

جـ - قاعدة الملاءمة في التحصيل : La règle de commodité

ويقصد بها أن تجبى الضريبة في الأوقات والطرق الأكثر ملاءمة للممول.وهذا يعني أن يتلاءم ميعاد تحصيل الضريبة مع موعد تحقيق الدخل، وهو الوقت الذي يكون فيه المكلف أكثر قدرا وأكثر تقبلا لعبء الضريبة.

وفي هذا المضمار، نجد في الجزائر الضريبة المفروضة على المداخيل الأجرية (IRG/Salaires) تقتطع ساعة دفع الأجر، وبذلك تشكل وقتا ملائما للأجراء.

د- قاعدة الاقتصاد في النفقات : La règle d'économie

يقصد بهذه القاعدة، أن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة مقارنة بحصيلتها قدر الإمكان، وإلا أصبح فرضها عديم الأهمية، وذلك عندما تصبح التكاليف الجبائية أكثر من حصيلتها.

والاقتصاد في نفقات الجباية يكون في مصلحة الطرفين، والدولة والمكلف. فالدولة تحصل على قدر من الحصيلة في الوقت نفسه تقتطع من أموال الأفراد أقل قدر ممكن.

وقد أضاف كتاب المالية المحدثين إضافة للقواعد التي وضعها آدام سميث ما يلي :

هـ- قاعدة الثبات : La règle de la stabilité

ويقصد بها أن لا تتغير حصيلة الضرائب تبعا للتغيرات التي تطرأ على الحياة الاقتصادية، وخصوصا في أوقات الكساد وذلك أن حصيلة الضريبة تزداد عادة في أوقات الرخاء بسبب ازدياد الدخول والإنتاج، بينما نجد أن حصيلة الضريبة تقل عادة في أوقات الكساد مما يعرض السلطات العامة لمضايقات مالية كبيرة بالنسبة لمسؤولياتها التي تزداد في هذه الأوقات.

و- قاعدة المرونة : La règle de l'élasticité

ويقصد بها أن يكون تغير الدخل مصحوبًا من الناحية الزمنية وقدر الإمكان بتغير في الحصيلة الضريبية وفي نفس الاتجاه، وبمعنى آخر، فالضريبة المرنة هي التي تزداد حصيلتها نتيجة لازدياد معدلاتها مع عدم انكماش وعائها ومن ثم إلى انخفاض حصيلتها.

3. أهداف الضريبة :

تصبو الضريبة في أي مجتمع إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن تحديدها في الآتي :

- الأهداف المالية.
- الأهداف الاقتصادية.
- الأهداف الاجتماعية.
- الأهداف السياسية.

1.3 - الأهداف المالية :

ويقصـــد بهـــا تغطـــية الأعـــباء العامة، أي أن الضريبة تسمح بتوفير المـــوارد المالية للدولة بصورة تضمن لها الوفاء بالتزاماتها اتجاه الإنفاق على الخدمـــات المطلوبـــة لأفـــراد المجتمع، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلـــى اســـتثمارات الإدارة الحكومية (كبناء السدود والمستشفيات والجامعات، وشق الطرق ...الخ).

2.3 - الأهداف الاقتصادية :

ويقصـــد بهـــا أن الضريبة تستخدم بهدف الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصـــادي، غير مشوب بالتضخم أو بالانكماش[1] وأصبحت في إطار الدولة الحديثة أداة للتأثير في الأوضاع الاقتصادية وتحقيق الاستقرار الاقتصادي[2].

ويمكن إيجاز أهم الأهداف الاقتصادية فيما يلي :

- تشجيع بعض أنواع المشروعات لاعتبارات معينة فتعفيها من الضرائب كليا أو جزئيا.
- حماية الصناعات الوطنية ومعالجة العجز في ميدان المدفوعات ويتم ذلك بفرض ضرائب جمركية مرتفعة على الاستيراد من الخارج وبإعفاء الصادرات من الضرائب كليا أو جزئيا.
- استعمال حصيلة الضرائب المفروضة على أصحاب الدخول المرتفعة لتمويل النفقات الحكومية مما يعمل على زيادة الاستهلاك، وبالتالي يعمل على رفع الطلب الكلي وهذا من أجل تحقيق التشغيل الكامل.

---

1) حسن مصطفي حسين، المالية العامة د.م.ج ص :47

2) عبد الكريم صادق بركات، النظم الضريبية ص : 46

- تخفيض معدل الضريبة على الأرباح المعاد إستثمارها من أجل توسيع الاستثمار.

3.3 – الأهداف الاجتماعية :

تعمـــل الضـــريبة على تحقيق بعض الأغراض الاجتماعية والتي من أهمها :

- تخفيف حدة التفاوت بين الدخول والثروات المرتفعة، وذلك بأن تعتمد الدولة على زيادة الضرائب على أصحاب الدخول والثروات المرتفعة ثم تقوم بإعادة توزيع حصيلتها على أصحاب الدخول المنخفضة، ويتم ذلك من خلال التصاعدية على الدخول.
- جلب أكبر قدر ممكن من المساكن بهدف التخفيف من أزمة السكن، وذلك بإعفاء مداخيل الكراء من الضريبة أو منحها تخفيض[*].

4.3 – الأهداف السياسية :

" أي أن الضـــريبة أصـــبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصـــادية والاجتماعـــية العامـــة "[1]، ففـــرض رسوم جمركية مرتفعة على منـــتجات بعض الدول، وتخفيضها علة منتجات أخرى يعتبر استعمالا للضريبة لأهـــداف سياســـية، كمـــا هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية).

(*) في هذا الإطار عمد المشرع الضريبي الجزائري لمنح تخفيض على مداخيل الإيجار لغرض السكن يقدر بـــ 80 % دون أن يتجاوز 180000 دج سنويا وإلى غاية قانون المالية لسنة 2002.

(1) صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، 1988 د.م.ج.ص : 108

ثانيا : الضريبة والإقتطاعات الأخرى

1. الضريبة وشبه الجباية :

الرســـوم شـــبه الجبائية، هي كل الحقوق والرسوم والآتاوى المحصلة لفائدة شخص معنوي غير الدولة والجماعات المحلية[1].

وتحـــدد قائمـــة الرســـوم شبه الجبائية في جدول ملحق بقانون المالية، ولذلـــك لا يجـــوز تأســـيس أي رسم شبه جبائي وتحصيله إلا بموجب حكم من أحكام قانون المالية.

نقاط الاختلاف :

تحصـــل شـــبه الجباية بغرض تحقيق منفعة عامة اقتصادية، اجتماعية بيـــنما الضريبة يمكنها تمويل أي منفعة للصالح العام لأنها تنطلق من مبدأ عدم تخصيص الإيرادات.

تحصـــل الضـــريبة لفائدة الدولة والجماعات المحلية بينما شبه الجباية تحصـــل لفـــائدة شـــخص معـــنوي مـــن القانون العام أو الخاص غير الدولة والجماعـــات المحلـــية أي موجهـــة لصالح المؤسسات الصناعية، التجارية أو الاجتماعية،الجمعيات والهيآت التقنية أو المهنية.

---

1) أنظر المادة 15 من القانون رقم 84 – 17 المؤرخ في 1984/7/7

نقاط التشابه :

تتشابه الضريبة وشبه الجباية في كون كل منهما اقتطاع نقدي إجباري مرخص به بموجب أحكام قانون المالية.

الإتاوات : Les redevances :

تـــأخذ الدولة بمبدأ الإتاوات نتيجة تقديم عمل عام له مصلحة عامة، إلا أنه يعود بمنفعة خاصة إلى فئة معينة من المواطنين، كارتفاع القيمة الرأسمالية للعقـــارات كنتـــيجة لقيام مشاريع جديدة (توصيل الكهرباء والمياه، والمجاري المائية لأحياء جديدة، أو شق الطرق).

ففـــي هذه الحالة تلجأ الدولة إلى تحصيل مبالغ نقدية من أصحاب هذه العقـــارات مقـــابل ارتفـــاع قـــيمة ممـــتلكاتهم ويســـمى المقابل الإتاوات Les redevances التي تدرج ضمن شبه الجباية.

وفـــي هذا الصدد وحسب قانون المالية لسنة 2001، تحسب إتاوة شغل الأملاك العمومية المينائية على أساس المبالغ التالية :

الجدول رقم (1) تحديد إتاوة شغل الأملاك العمومية المينائية :

البيان	مبلغ الإتاوة
– أرضية مسطحة	30,10 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– سطح	13,20 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– مساحة مغطاة	30,10 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– عنبر	72,60 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– محل ذو استعمال تجاري	300,10 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– قبة	55,10 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– كوخ الصياد	36,70 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر
– مخطط الماء	27,50 دج / م ^{2} / كل 3 أشهر

المصدر : قانون المالية لسنة 2001

2 – الثمن العام :

تقـوم الدولـة بإشباع الحاجات الخاصة مقابل الخدمة المعنية، وتتمثل الحاجة بمنتج معين خدمي، أو سلعي.

مثال :

الخدمات : البريد، الهاتف، البرق، الكهرباء، الغاز، الماء.

السلع : إنتاج الأحذية، الإسمنت، الكراسي ...الخ.

وعـند قيام الدولة بإنتاج هذه الأعمال التجارية وبيعها للقطاع الخاص بثمن يطلق عليه الثمن العام لتفرقته عن الثمن الخاص.

الثمـــن العام هو مبلغ نقدي تتقاضاه الدولة مقابل إنتاجها منتج معين، خدميًا، أو ســلعيًا وبـــيعه للقطـــاع الخاص بهدف إشباع بعض الحاجات الخاصة الذي لا يستطيع القطاع الخاص القيام بها.

3 - الضريبة والرسم :

لـــم تعـــد التســـمية هي التي تفرق بين الضريبة والرسم بحيث يطلق مصـــطلح "الرسم" على العديد من الضرائب كالرسوم على رقم الأعمال، الرسم على القيمة المظافة، الرسوم الجمركية التي هي في الواقع ضرائب.

تعريف الرسم :

الرسم هو اقتطاع نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة، أو غيرها مقابل انتفاعه بخدمة معينة يؤديها له، يترتب عليها نفع خاص.

- يتشابه الرسم مع الضريبة في أن كليهما مبلغ نقدي يفرض ويجبى جبرا، وأن حصيلة كل منهما تستخدم في تغطية النفقات العامة.
- يختلف الرسم عن الضريبة في أن الرسم يدفع نظير خدمة معينة لدافعه، بينما تعتبر الضرائب مساهمة إجبارية في النفقات العامة دون مقابل معين يعود لدافعها.
- حصيلة الرسم أقل من نفقات أداء الخدمة، بينما الضريبة تحدد وفق المقدرة المالية للمكلف.

ثالثا : تصنيف الضرائب : Classification des impôts

يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير وهي :

1. معيار وعاء الضريبة :

حسب المعيار نجد الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

1.1 الضريبة الوحيدة : L'impôt unique

يقصـــد بهـــا أن فرض ضريبة موحدة على الدخل المتولد على مختلف المصـــادر، بعـــد خصم جميع التكاليف اللازمة للحصول على الدخل، وبعبارة أخـــرى يجمـــع ما يحصل عليه الشخص الواحد من الدخول المختلفة على أنها وعاء واحد.

وقـــد لقـــي نظام الضريبة الوحيدة في الماضي أنصارا كثيرون خاصة عند الطبيعيين (الفيزيوقراط)، الذين نادوا بفرض ضريبة واحدة (الضريبة الفذة) علـــى الـــناتج من الأرض الزارعي، وذلك لاعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة.

وتمتاز الضريبة الوحيدة بما يلي :

- سهولة تحصيلها وقلة نفقات جبايتها.
- تأخذ بعين الاعتبار كل إمكانيات المكلف، وكذا مختلف أعبائه.
- تمتاز بالوضوح.

ويؤخذ عليها التالي :

- لا تصيب إلا جزءا من الثروة أو مظهرا واحدا من مظاهر النشاط الاقتصادي.
- الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها.

2.1. الضرائب المتعددة : Multiplicité de l'impôt

يعني نظام الضرائب المتعددة، إخضاع الممولين لأنواع مختلفة من الضرائب[1]. فحسب هذا النظام، تعتمد الدولة على أنواع متعددة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون، ومن ثم تتعدد وتختلف الأوعية الضريبية.

ويبرر اللجوء إلى هذا النظام، اختلاف مصادر الثروة، وتكاليف تحقيق الدخل.

ولهذا النوع من الضرائب عدة مزايا أهمها :

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، حيث أنه إذا أفلح الممول من التهرب من الضريبة الوحيدة، ولم يتحمل نصيبه من الأعباء العامة، فإنه في ظل هذا النظام يستحيل عليه التهرب من كافة الضرائب.
- يقلل من العبء الضريبي على المكلفين، إذ لا يؤدي إلى إرهاق الممول كما هو الشأن في الضريبة الوحيدة.

---

1) حسين مصطفي حسن مرجع سابق، ص : 53

وبالرغم من هذه المزايا، نسجل على هذا النوع من الضرائب ما يلي :

إن الإفراط في تعدد الضرائب يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي و زيادة نفقات الجباية.

2. معيار الواقعة المنشئة للضريبة : Le fait générateur

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة، أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد توافر تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة.

وطبقا لهذا المعيار نميز ما يلي :

1.2. الضرائب على رأس المال : Impôts sur le capital

هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك راس المال. ويقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات، ...)، والعقارية (المبنية، وغير المبنية) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلا أم لا. ومن أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني، أو غير مبني، وبمقابل.

2.2. الضرائب على الدخل : Les impôts sur le revenu

والتي تتولد عن واقعة تحقق الدخل. ويفهم من الدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد مقابل السلع التي ينتجها، أو الخدمة التي يقدمها. وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي :

- العمل.
- رأس المال.
- العمل ورأس المال معا.

وللعمل عائد الأجر الذي تفرض عليه الضريبة على الأجور بينما عائد رأس المـــال، الفوائـــد تفرض عليها الضريبة على الدخل، ويدر العمل ورأس المال معًا ربحا تفرض عليه الضريبة على الأرباح ....إلخ.

3.2 الضرائب على الاستهلاك : Les impôts sur les dépenses

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الاستهلاك التي مفادها أن الالتزام بدفع الضريبة ينشأ بمجرد شراء السلعة.ويقصد بالضرائب على الاستهلاك، تلك الضرائب التي تفرض على الدخل عند استعماله في أوجه معينة تتمثل بالحصول على السلع الاستهلاكية وضرائب الاستهلاك قد تفرض على استهلاك أنواع معينة من السلع أي في صورة نوعية على الاستهلاك كالرسم الداخلي على الاستهلاك وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الاستهلاك كالرسم على القيمة المضافة T.V.A.

3. معيار تحمل العبء الضريبي :

وفقا لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة بما يلي:

1.3 الضرائب المباشرة : Les impôts directs

هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلا ضريبة الدخل سواء كانت على الأشخاص كما هو الحـــال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي (I.R.G). أم على الشركات كما

هــو الحـــال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات (I.B.S) يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

2.3 الضرائب غير المباشرة : Les impôts indirects

وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر مثل ضرائب الجمارك، التي تكون متضمنة على التكاليف عند تحديد الأسعار، وكذا الرسم الداخلي على الاستهلاك. وبذلك فدافع هذه الضرائب (التاجر) يستطيع نقل عبئها إلى المستهلكين.

ومن الأمثلة لهذه الضرائب غير المباشرة نذكر :

الحقوق والرسوم الجمركية على الواردات، والضريبة على المبيعات والضرائب على الإنتاج.

مزايا وعيوب الضرائب المباشرة وغير المباشرة

يمكن تلخيصها كالآتي :

الضرائب المباشرة :

ر	المــزايا	ر	العـــيوب
1	تعتبر حصيلتها ثابتة نسبيا لأنها تفرض على عناصر ثابتة نسبيا، أي الثبات النسبي للوعاء الذي تفرض عليه.	1	يؤدي وضوحها إلى إشعار الفرد بعبئها وتجعله يقف وجها لوجه أمام الخزينة مما يحمله عند ارتفاع سعرها محاولة التهرب منها.
	انخفاض نفقات تحصيلها، لأنها		تأخـــر ورود حصـــيلتها إلى الخزينة

2	تفرض على عناصر معروفة مسبقا لدى الإدارة الضريبية.	2	العامة لأنها تفرض على أساس سنوي في الغالب.
3	أكثر تحقيقا للعدالة من الضرائب غير المباشرة لأنها تفرض على الدخل أو على رأس المال وتعتمد على التصاعدية بالشرائح، وكونها تراعي الاعتبارات والظروف الشخصية للممول تبعا لدخله وأعبائه وديونه.	3	لا تصيب جميع المكلفين ولا تنطلق من فكرة العمومية أحيانا للاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية ...الخ.
4	تعتبر أكثر إشعارا للأفراد في مساهمتهم في تحمل الأعباء الضريبية للدولة بسبب دفعها من قبل المكلفين في شكل اقتطاع جزء من دخولهم وهذا ما يحفزهم على الاشتراك في النشاط السياسي للدولة ومراقبة الحكومة في اتجاهها للنفقات العامة.	4	تتطلب إدارة ضريبية على قدر من الكفاءة والفعالية لمنع التهرب الضريبي.

الضرائب غير المباشرة :

ر	المـــزايا	ر	العـــيوب
1	عـدم شـعور المكلف بعبئها لأنـه يدفعها على شكل جزء مـن سعر السلعة أو الخدمة عـند شـرائها وبالتالـي فلا يتهرب منها.	1	لا تمـيز بين الممولين تبعا لظروفهم الشخصـية، فالجمـيع يقف أمام قدم المسـاواة فـي دفعهـا دون مراعاة لمرتفع الدخل عن منخفضه.
2	تشـكل إيرادا دوريا ومستمرا علـى مـدار السنة للخزينة العامة.	2	تتطلـب نفقات أكبر لتحصيلها لأنها تسـتلزم وجـود موظفيـن يقومون بمراقـبة الوقـائع والتصرفات التي تفرض الضريبة على أساسها والعمل على منع التهرب منها.
3	تستخدم في تحقيق الأغراض الاجتماعية والاقتصادية كاستعمالها في الحد من إستهلاك بعض السلع الضارة بالصحة العمومية، أو لحماية الصناعات الناشئة.	3	عيبها في مرونتها، لا سيما في وقت الكساد فتقل حصيلتها.
4	مـرونة حصيلتها، بحيث أنها تتغير بطريقة مباشرة سريعة تبعا للحالة الاقتصادية فتزداد في فترة الرخاء.		

4. معيار معدل أو سعر الضريبة : Le taux de l'impôt

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة[1] ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناءا على إحتياجاتها من تغطية أعبائها.

و تبعا لمعيار معدل الضريبة نجد الضريبة النسبية و التصاعدية.

1.4. الضريبة النسبية : L'impôt proportionnel

ويقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم المادة الخاضع للضريبة، ومن أمثلة الضرائب النسبية، الضريبة على أرباح الشركات التي تفرض بمعدل 30 % على قيمة أرباح الشركات، والرسم على القيمة المضافة الذي يفرض بمعدل 7% أو 17% على رقم الأعمال...إلخ.

مثال عددي :

الربح (1) = 100.000 دج

الضريبة على أرباح الشركات = 100.000 × 30 % = 30.000 دج

الربح (2) = 1.500.000 دج

الضريبة على أرباح الشركات = 1.500.000 ×30 % = 450.000 دج

---

1) محمد سعيد فرهود، مبادئ مالية العامة، 1978 ص: 253

2.4. الضريبة التصاعدية : L'impôt progressif

تعني ارتفاع المعدل مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة وتأخذ الشكلين التاليين :

1.2.4. التصاعدية الإجمالية : Progressivité globale

وفق هذه الحالة يتم تقسيم دخول الممولين إلى عدة طبقات، وترتب هذه الأخيرة تصاعديا، ثم تفرض الضريبة بمعدل متزايد كلما إنتقلنا إلى طبقة أكبر.

وكمثال على ذلك، أن تفرض الضريبة على الدخل على النحو التالي :

الجدول رقم2 : السلم الضريبي المطبق على التصاعدية الإجمالية

الدخل (وحدة نقدية) و . ن	المعدل
0 – 10.000	%10
0 – 20.000	%20
0 – 30.000	%30
0 وأكثر من 30.000	%40

المصدر : من إعدادنا

فإذا كان دخل قدره 29000 وحدة نقدية فيخضع لمعدل الطبقة الثالثة، وعليه تكون الضريبة المستحقة :

29000 × 30 % = 8.700 ون الدخل الصافي =

الدخل الإجمالي – الضريبة = 29.000 – 8.700 = 20.300 و.ن

يعاب على هذا الشكل أن معدل الضريبة يعرف قفزة فجائية قاسية بمجرد ازدياد مقدار الوعاء الضريبي زيادة ضعيفة، بحيث ينتج عنه تفاوتا كبيرا بين وعاء ين متقاربين، و بالتالي يجعل هذا الأسلوب غير عادل.

فلو فرضنا أنه حدث زيادة في دخل المكلف من 29.000 إلى 30.500 دج فيخضع لمعدل الضريبة بالفئة الرابعة، وتكون الضريبة المستحقة = 30.500 ×40 % = 12.200 و.ن فزيادة في الدخل بمقدار (29000-30500) = 1.500 و.ن أدت إلى زيادة في مقدار الضريبة بـــ (8.700-12.200) = 3.500 و.ن أي الدخل الصافي يصبح 12.200-30.500 = 18.300 وحدة نقدية وفي هذا إجحاف، إذا قد يضطر المكلف إلى عدم التصريح بالزيادة في دخله بمعنى التهرب من الضريبة لأن الدخل الصافي إنخفض بالرغم من إرتفاع الدخل الخام.

2.2.4. التصاعدية بالشرائح : Progressivité par tranche

تجنبنا لعيوب التصاعدية الإجمالية، وجد نمط التصاعدية بالشرائح، ويتضمن هذا الأسلوب إعفاء الحد الأدنى الضروري للمعيشة، أي مراعاة أوضاع المكلف الشخصية، و يتم تقسيم الدخل إلى شرائح ثم تفرض الضريبة بنسب مختلفة تتزايد كلما إنتقلنا من شريحة إلى أخرى كما هو موضح في الجدول التالي :

مثال :

فلو كان لدينا دخلين لشخصين (أ) و (ب) ، دخل (أ) = 29.000 و.ن دخل (ب) = 30.500 و.ن.

الجدول رقم 3 السلم الضريبي للتصاعدية بالشرائح

المعدل	الدخل (وحدة نقدية)
0	10.000 – 0
%10	20.000 – 10.001
%20	30.000 – 20.001
%30	40.000 – 30.001
%40	أكبر 40.000

المصدر : من إعدادنا

و يطلب حساب الضريبة المستحقة حسب التصاعدية بالشرائح.

الحل :

الشخص (أ) : الدخل = 29.000

الضريبة على الشريحة	المعدل	طول الشريحة	الدخل (و.ن)
0	0	10.000	10.000–0
1000	% 10	10.000	20.000–10.001
1.800	% 20	9.000	29.000–20.001
2800		29.000	**المجموع**

الضريبة المستحقة على الدخل المقدر بـــ 29.000 = 0 + 1000+1800

= 2.800

الدخل الصافي (أ) =29.000 – 2.800 = 26.200 ون

الشخص (ب)

الدخل (و.ن)	طول الشريحة	المعدل	الضريبة على الشريحة
10.000-0	10.000	0	0
20.000-10.001	10.000	% 10	1000
30.000-20.001	10.000	% 20	2.000
30.500-30.001	500	% 30	150
المجموع	**30.500**		**3.150**

الضريبة المستحقة = 3150 وحدة نقدية

الدخل الصافي = 30500 − 3150 = 27.350 وحدة نقدية.

نلاحظ أن الزيادة في الدخل بمقدار 1500ون، أدت إلى الزيادة في مبلغ الضريبة بمقدار (3150 − 2800) = 350 أي أن الدخل الصافي ارتفع بارتفاع الدخل الإجمالي.

3.4 الضريبة التوزيعية: هي الضريبة التي لا يتحدد سعرها مسبقا، وإنما يتم تحديد حصيلتها الاجمالية ثم توزع هذه الحصيلة كحصص على الأقاليم والمحافظات الإدارية المختلفة ليتم توزيعها على الأفراد. فحصيلتها معروفة مسبقا.

وقد طبقت هذه الضريبة قديما، وحديثا تركت جميع الدول هذه الطريقة في توزيع العبء ضريبي نظرا لعيوبها المتمثلة أساسا في كونها غير دقيقة وغير مرنة، ذلك أن حصيلتها لا تزداد بزيادة الدخل الوطني، وفي ذلك مجافاة لمبدأ العدالة إذ أن منخفض الدخل (الفقير) يدفع كمرتفع الدخل (الغني) خاصة أن التوزيع النهائي على الأفراد متروك أمره للسلطات المحلية.

4.4 الضريبة القياسية (التحديدية) هي الضرية التي يحدد المشرع المالي سعرها مسبقا دون تحديد الحصيلة الاجمالية، ويتم تحديد السعر على أساس نسبة مئوية من وعاء الضريبة، أو في شكل مبلغ محدد من كل وحدة من وحدات المادة الخاضعة للضرية، وتتميز هذه الضريبة بالمرونة وتعامل الأفراد حسب مقدرتهم المالية.

رابعا : وعاء الضريبة وطرق تقديره

1. وعاء الضريبة : L'assiette de l'impôt

يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنه المادة أو المال أو الشخص الخاضع للضريبة، مع ضرورة توافر العنصر الزمني لهذا الوعاء (فقد تفرض الضريبة سنويا، أو عند جني المحصول ...الخ) حسب الأنظمة المحددة لذلك.

وعلى هذا الأساس يمكن أن تفرض الضريبة على الدخل، أو على رأس المال أو الدخل ورأس المال معا، أو الأفراد فيما إذا لو فرضت على الأفراد رأسا بغض النظر عن دخولهم أو ثرواتهم.

كما يقصد بوعاء الضريبة المنبع الذي تغترف الدولة منه مؤونتها بواسطة الضرائب، أو بعبارة أخرى ما يخضع للضريبة[1].

ويتأثر الوعاء الضريبي بدرجة التطور والنمو الاقتصادي، ففي المجتمعات الزراعية نجد أن الوعاء قد يكون على الإنتاج الزراعي مباشرة، أو اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة لسهولة فرضها. بينما في الدول المتقدمة (الصناعية)، نجد الاعتماد على الضرائب المباشرة المفروضة في الغالب على دخول الأفراد من العمل والأرباح المحققة.

---

1) قاسم ابراهيم الحسيني، المحاسبة الضريبية، مؤسسة الوراق الأردن، 2000 ص : 25

2. طرق تقدير وعاء الضريبة :

1.2. التقدير غير المباشر :

- التقدير عن طريق المظاهر الخارجية.
- التقدير الجزافي.

2.2. التقدير المباشر :

- التقدير بواسطة الإقرار من المكلف.
- التقدير بواسطة الإقرار من الغير.

1.2. التقدير غير المباشر :

1.1.2. التقدير بواسطة المظاهر الخارجية : Les signes extérieurs

حسب هذه الطريقة، يتم تقدير قيمة وعاء الضريبة على أساس عدد من المظاهر الخارجية التي تعبر عن درجة يسر المكلف فيمكن مثلا الاستدلال بالقيمة الإيجارية لسكن الممول، أو محل عمله، عدد العمال، وعدد السيارات التي يملكها ...إلخ.

تمتاز هذه الطريقة بالسهولة في التطبيق، والتقليل من حالات الغش والتهرب من دفع الضريبة خصوصا وإذا أحسن اختيار المظاهر الخارجية.

ويعاب عليها أنها تؤدي إلى فرض الضريبة على أساس قد يبتعد عن الواقع كما أن التساوي في المظاهر الخارجية، قد يؤدي إلى فرض ضريبة متساوية بالنسبة للأشخاص، وذلك بالرغم من اختلاف ظروفهم ودخولهم

بالإضافة إلى أنه يمكن تجنب الضريبة باللجوء إلى التقليل من المظاهر الخارجية كأن يعمد الأشخاص إلى نسب أملاكهم إلى أولادهم وأزواجهم ...الخ.

2.1.2. طريقة التقدير الجزافي : Evaluation forfaitaire

حسب هذه الطريقة يتم تقدير وعاء الضريبة بطريقة جزافية بالاستناد إلى بعض القرائن والأدلة لها صلة وثيقة بالمادة الخاضعة الضريبة.

إن القرائن التي يعتمد عليها التقدير الجزافي قد تكون قانونية، يحددها النظام الضريبي، ويقتصر دور الإدارة الضريبة على تطبيق تلك القواعد، ومن ذلك تقدير الأرباح التجارية للممول بنسبة معينة من رقم الأعمال وهذا ما يسمى بالجزاف القانوني "Forfait légal ".

أما إذا ترك تقدير الوعاء الضريبي للاتفاق بين الممول والإدارة الضريبية على رقم معين يمثل مقدار دخله فهذا ما يسمى بالجزاف الإتفاقي le forfait conventionnel، وفي بعض الأحيان بالجزاف الإداري le forfait administratif.

يعاب على هذه الطريقة، عدم قيامها على أساس التحديد الدقيق، ومن ثم بعدها عن الحقيقة والعدالة.

2.2. التقدير المباشر : L'évaluation direct

1.2.2. التقدير بواسطة المكلف : L'évaluation par le contribuable

حسب هذه الطريقة يلتزم المكلف بتقديم إقرار (تصريح) للإدارة الضريبية عن نتيجة أعماله كما هو مثبت في دفاتره ومستنداته.

وتصطدم هذه الطريقة بإمكانية لجوء الممول للتقليل من قيمة المادة الخاضعة للضريبة المصرحة، وبذلك يتهرب جزئيا من الضريبة، وعليه يخضع القانون الضريبي تصريحات الممولين لرقابة الإدارة الضريبية للتأكد من صحتها.

وفي هذا السياق يخول القانون الضريبي الجزائري لأعوان الإدارة الضريبية برتبة مراقب على الأقل، حق الاطلاع على محاسبة المكلفين، وطلب الكشوف المفصلة لدى الإدارات العمومية، والخاصة عن المكلفين الذين هم محل رقابة ضريبية[1].

42.2.2. التصريح المقدم من الغير :

بمقتضى هذه الطريقة تلزم الإدارة الضريبية شخصا آخر غير المكلف بتقديم تصريح يحدد فيه مقدار دخل المكلف الأصلي الخاضع للضريبة، والأصل في ذلك أن يكون هذا الغير مدينا للممول بمبالغ تعتبر من ضمن الدخل الخاضع للضريبة.

---

1) أنظر المواد 309 – 304 من قانون الضرائب المباشرة

ومثال على ذلك حالة صاحب العمل الذي يقدم تصريحا عن قيمة ما يدفعه للموظفين والعمال، من رواتب وأجور والمستأجر الذي يقدم تصريحا عن قيمة الإيجار الذي يدفعه لصاحب العقار.

وفي هذا الصدد، وعلى سبيل المثال نجد في القانون الضريبي الجزائري ما يلي :

" يلزم سنويا كل شخص طبيعي أو معنوي فيما يتعلق بالعمليات التي تتم وفق شروط البيع بالجملة، تقدم إلى مفتش الضرائب المباشرة كشف مفصل عن زبائنهم رفقة بيان أسمائهم، و ألقابهم، وعناوينهم، وأرقام تسجيلهم في السجل التجاري و كذا مبلغ العمليات المحققة مع كل واحد منهم"[1].

ونظراً لأهمية هذا التصريح في تقرير المادة الخاضعة ومحاربة التهرب الضريبي، فقد شدد القانون الضريبي الجزائري على التلاعب بهذه الكشوف في حالة عدم صحة المعلومات الموجودة فيها، وعليه فكل شخص يعتبر مذنبا عن طريق وسائل المعلومات غير الصحيحة الموجودة في الكشف للزبائن لارتكابه مناورات يكون الغرض منها التخفيف من وعاء الضريبة بخضع لغرامة جبائية من 1000دج إلى 10.000 دج.

كما يعاقب بغرامة جبائية من 5.000 دج إلى 50.000 دج كل من قام بواسطة تقديم معلومات غير صحيحة في الجدول المفصل الخاص بالزبائن ، بمناورات التملص من الوعاء أو تصفية الضريبة، وذلك دون الإخـــلال بالعقوبات التأديبية المذكورة في المادة 303 من قانون الضرائب المباشرة والتي من بينها:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
- الحبس من سنة إلى 05 سنوات ، وبغرامة مالية من50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000 دج.
- ....الخ

[1] – المادة 224 من قانون الضرائب المباشرة، والرسوم المماثلة المعدلة بموجب المادة 18 من قانون المالية 2009

خامسا : تحصيل الضريبة : Recouvrement de l'impôt

يطلق مصطلح تحصيل الضريبة على مجموع العمليات التي تهدف إلى نقل مبالغ الضريبة من جيوب المكلف إلى صناديق الخزينة [1].وعلى ضوء هذا التعريف فإن مرحلة التحصيل تعتبر فيها الضريبة قد وصلت إلى آخر مراحلها، وأن كافة المراحل السابقة إنما كانت تهدف وتمهد إلى هذه المرحلة.

و يتم تحصيل الضريبة بعدة طرق أهمها :

- ✓ التوريد المباشر (الدفع من قبل المكلف مباشرة).
- ✓ الأقساط المقدمة.
- ✓ الحجز من المنبع.

1. التوريد المباشر :

حسب هذه الطريقة، عندما يتم تحديد دين الضريبة تخطر الإدارة الضريبية الممول بمقدار الضريبة المستحقة عليه، وميعاد الدفع والإجراءات التي يجب إتباعها بتوريد قيمة الضريبة إلى الجهة المختصة (قباضة الضرائب) في الميعاد أو المواعيد المذكورة.

ويتبين لنا من هذا أن التوريد المباشر قد يتم دفعة واحدة على عدة أقساط بحيث يكون تقسيط دين الضريبة محددا بنص قانوني، إذ لاخيار للإدارة الضريبة أو الممول فيه. كما قد يمنح القانون للإدارة الضريبة سلطة الإتفاق مع الممول على عدد و مقدار ومواعيد الأقساط.

---

1) DUVERGER Maurice, element de la fiscalité Paris, P : 34

وقد يتم التوريد المباشر للدين الضريبي من خلال قيام الممول بلصق طوابع الدمغة، إذ بمجرد تحديد دين ضريبة الدمغة، يقوم الممول بالوفاء مباشرة بدين الضريبة عن طريق شراء طوابع الدمغة اللازمة ولصقها على العقود والشهادات والمحررات ...إلخ

2. الأقساط المقدمة :

وفقا لهذه الطريقة، يكون للممول من الخبرة ما يمكنه من تقدير قيمة الضريبة التي تستحق عليه في نهاية العام بطريقة تقريبية، و يكون لدى الممول من بعد النظر ما يجعله يقوم بتوريد المبالغ في شكل أقساط (شهريا أو كل ثلاثة شهور) مقدما تحت حساب الضريبة.

ثم تتولى الإدارة الضريبية في نهاية العام اتخاذ إجراءات الربط و تحديد دين الضريبة. ثم تقوم بعملية التسوية على أساس ما دفعه من أقساط خلال السنة، فتطالبه بدفع ما تبقى عليه أو ترد له من قيمة الضريبة، أو ترحل هذا المبلغ كقسط مقدم تحت حساب الضريبة.

وتجدر الإشارة بهذا الصدد أن التشريعات الضريبية (خاصة بالدول النامية أين ينخفض فيها الوعي الضريبي) تلجأ إلى عدم ترك حرية الإختيار للممول في إتباع هذا الأسلوب، فتنص على ضرورة تسديد الضريبة على أقساط مقدمة يتولى التشريع طريقة احتساب عددها ومقدارها ومواعيد دفعها ...إلخ.

يمتاز هذا الأسلوب من أسباب التحصيل بالميزات التالية :

- يخفف من وقع الضريبة على الممول، ويجعل أداءها سهلا وميسوراً، بعكس الحال لو إنتظر الممول نهاية السنة فيتراكم عليه مقدار الضريبة المستحقة، وقد يتعذر عليه دفعه في ذلك الوقت فليجأ إلى كافة الوسائل للتحايل والتهرب.

يضمن للخزينة العامة إيرادات مستمرة على مدار السنة، بما يتناسب مع احتياجات الدولة للأموال بعكس الحال لو تركت كافة إيرادات الضريبة في نهاية السنة المالية.

3. الحجز من المنبع :

حسب هذه الطريقة يلزم القانون جهة معينة أو شخصا معينا بتحصيل الضريبة من الممول، وتوريدها إلى الخزينة العامة.

تتميز هذه الطريقة من طرق تحصيل الضريبة بـــ :

- سهولة وسرعة التحصيل.
- استحالة التهرب من الضريبة حيث تحصل قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة،
- لا يشعر الممول بوقع الضريبة وفي أغلب الأحيان يجهل مقدارها.
- انخفاض النفقات الجبائية في ظل هذه الطريقة، خاصة وأن الشخص المكلف بتحصيل الضريبة و توريدها للخزينة لا يتقاضى في الغالب أجرا نظير ذلك.
- يضمن هذا الأسلوب تدفق الإيرادات للخزينة بصفة مستمرة على مدار السنة.

وعلى الرغم من هذه المزايا، يمكن تسجيل على أسلوب الحجز من المنبع العيوب التالية :

- عدم شعور الممول بوقع الضريبة يجعله لا يهتم بمتابعة، ومراقبة النشاط الحكومي فتضعف فيه صفات المواطن الصالح.

- اعتماد هذا الأسلوب على شخص من غير موظفي الإدارة الضريبية، قد لا يتوفر فيه الإلمام التام بأحكام القانون الضريبي، والكفاءة اللازمة لتطبيقه، فيغفل أو يخطئ في تطبيق أو تفسير بعض البنود واللوائح- الضريبية مما يفوت على الخزينة العامة بعض إيراداتها، أو يثقل العبء كامل أو بعض الممولين.

ضمانات تحصيل الضريبة:

لضمان حصول الدولة على مستحقاتها من الضرائب، فقد أحاط المشرع هذا الحق بعدة ضمانات، ومن أهم هذه الضمانات:

- تقرر التشريعات حق امتياز الدين الضريبي على كافة الديون الأخرى، ماعدا المصاريف القضائية.
- للدولة الحق في اجراءات الحجز الاداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون في دفع الدين الضريبي، ويعتبر هذا الحجز حجزا تحفظيا ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكم، أو بقرار من المدير العام للضرائب.
- تقرير القاعدة القانونية "ادفع ثم استرد"، وبذلك لا يترتب على تقديم معارضة، أو تظلم"شكوى، طعن" في ربط الضريبةوقف دفعها، إذ يجب على المكلف أن يدفع الضريبةأولا، وإذا أراد أن يطعن فلا يؤثر على التزامه بالدفع.
- يقرر المشرع لأعوان الإدارة الضريبية العديد من الحقوق لمنع التهرب الضريبي، وذلك كحق الاطلاع على الوثائق والدفاتر التي بحوزة المكلف، أو الغير(البنوك، هيئات الضمان الاجتماعي،المؤسسات العمومية والخاصة، الهيآت القضائية.....الخ).
- يضع المشرع في الغالب جزاءات جنائية ومدنية شديدة على مخالفة أحكام التشريعات الضريبية، حماية لحق الدولة.

سادسا : التهرب الضريبي

يقصد بالتهرب الضريبي تلك المخالفات القانونية المتمثلة في عدم الإمتثال للتشريع الضريبي، أو الثغرات الموجودة في القانون من أجل التخلص من أداء الواجب الضريبي بجميع الوسائل والأشكال سواء تعلق الأمر بالعمليات المحاسبية، أو الحركات المادية، وذلك بكل أو بجزء من المبلغ الواجب الدفع للخزينة العمومية والذي تستعمله الدولة في تغطية نفقاتها، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية.

وبصفة عامة يعرف التهرب الضريبي بأنه التخلص من دفع الضريبة، بصفة كلية، أو جزئية.

1) التهرب المشروع وغير المشروع :

ويتخذ التهرب الضريبي الشكلين التاليين :

أ – التهرب المشروع :

ويقصد به تخلص المكلف من أداء الضريبة، نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي والتي ينتج عنها التخلص من دفع الضريبة دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية، كإنتاج بعض السلع بمواصفات مختلفة عن المنصوص عنها في القانون، أو التهرب من ضريبة التركات عن طريق توزيع هذه الأخيرة في شكل هبات للذين تربطهم بصاحب

التركة قرابة من الدرجة الأولى على قيد الحياة حتى لا تخضع بعد وفاته تلك الأموال لضريبة التركات.

ب – التهرب غير المشروع : " الغش الضريبي " : هو تهرب مقصود من طرف المكلف نتيجة مخالفته الصريحة عمدًا لأحكام القانون الضريبي قصدًا منه عدم دفع الضرائب المستحقة عليه، وذلك من خلال الإمتناع عن تقديم التصريح بمداخيله، أو تقديم تصريح ناقص، أو كاذب أو إعداد قيود وتسجيلات مزيفة.

وبهذا يهدف هذا التهرب إلى تخفيف أساس الضريبة، ولتحقيقه يتوفر شرطين هما :

- العنصر المادي.
- العنصر المعنوي النية السيئة أو القصد.

العنصر المادي : يتمثل في تخفيض أساس الاقتطاع الضريبي بصورة غير قانونية، وهو عبارة عن اخلال المكلف بواجباته الضريبية، التي يمليها التشريع الضريبي ومن أشكال الاخلال بهذه الواجبات نذكر :

- المبالغة في تقدير الأعباء وتكاليف الاستغلال.
- الإمتناع عن تقديم التصرحات للإدارة الضريبية.
- الاخفاء الكلي، أو الجزئي للعمليات التي يتم تحقيقها، أو المداخيل الناتجة عنها.

- عدم مسك محاسبة منتظمة حسب التنظيم المعمول به (القانون التجاري، المخطط المحاسبي)، وذلك بهدف عرقلة أي مراقبة جبائية محتملة.

العنصر المعنوي(القصد): يقصد به أن يرتكب الفعل من طرف المكلف بالضريبة بنية سيئة، وهذه المخالفة المتعمدة تكون عن وعي، غير أن إظهار نية الغش صعبة، لأن القانون الضريبي يفترض دائمًا حسن نية المكلفين، وعليه يتوجب على إدارة الضرائب إظهار تعمد المكلف في ارتكاب المخالفة بجميع وسائل الإثبات.

وهناك حالات لاتحتاج فيها إدارة الضرائب إلى إثبات سوء نية المكلف لإدانته، كحالة الأعمال التدليسية التي يكون القانون الضريبي قد ترقبها كعدم مسك المحاسبة، أو مسكها مخالفًا للأحكام والقوانين المعمول بها، أو تسجيل فواتير شراء وهمية، والاستمرار.

ج – التهرب الضريبي الدولي :

يعتبر هذا النوع من التهرب من أخطر أشكال التهرب، إذ أنه يتمثل في العمل على التخلص من دفع الضريبة في بلدها عن طريق التهرب غير القانوني للمداخيل والأرباح التي من المفروض أن تخضع لضرائب البلد الذي حققت فيه فعلاً إلى بلد آخر يتميز بضغطه الضريبي الملائم (المنخفض) ويمكن أن يتخذ هذا النوع من التهرب الأشكال التالية :

جـ1 – التلاعب في التصريح بأسعار الصفقات التجارية :

ويكون ذلك سواءًا عن طريق تضخيم أسعار المشتريات عند الاستراد، أو تخفيض أسعار المبيعات عند التصدير، يستعمل هذا الشكل من أشكال

التهرب الضريبي الدولي عادة بين الشركات التي تملك فروعًا في الخارج، حيث تقوم بتحويل أرباحها لاتجاه فروعها المتواجدة في دول رسومها أقل، كما يلجأ إلى هذا الشكل شركات التجارة الدولية لتحويل مركز الضغط من أجل ضبط تسوية سعر منتجاتها المصنعة في البلد وبيعها في بلد ثاني سعيًا منها لتحقيق أقصى نسبة من أرباح في البلد الذي يكون فيه العبئ الحقيقي الجبائي أخف وطأة.

ج2 – المبالغة في تقييم التكاليف (تضخيم التكاليف) :

– يسعى مسيري الشركة للتلاعب بالمكافآت الممنوحة للموظفين خارج البلد مع أشخاص وهميين، أو بمعنى آخر تمرير جزء معين من أرباحها المحققة على شكل أجور ورواتب وكذلك مكافآت لخدمات مقدمة من طرف أشخاص، أو مؤسسات وهمية. ومن بين الطرق الأكثر استعمالاً وانتشارًا نجد تكاليف المقر، إذ تفرض التكاليف من قبل الشركة الأم الموجودة بالخارج على فرع لها بالدولة المعنية من خلال تطبيق نسبة معينة أن تحددها بنفسها على رقم أعمال هذا الفرع، ويمكن لهذه النسبة أن تقوم بامتصاص جزء كبير أوحتى كل الأرباح الخاضعة للضريبة.

2 – أسباب التهرب الضريبي :

– بصفة عامة يمكن ارجاع ظاهرة التهرب الضريبي لعدة أسباب منها :

2 -1 – الأسباب النفسية : وتعود إلى ضعف مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف واعتقاده أنّ الضريبة أداة لإفقار الشعوب، ويعود هذا الاعتقاد لأسباب تاريخية.

وتجدر الإشارة في هذا الصدد أن الإستعمار الفرنسي بغرض نزع ملكية الفلاحين الجزائريين قام بفرض ضرائب جديدة كالضرائب البلدية والرسوم على المساكن، ورسوم على الكلاب، وعلى الإيجارات ورسومًا على الأسواق. وقد فرض القانون الفرنسي دفع الضريبة بالعملة الفرنسية، وهكذا كان الفلاحون ملزمون ببيع جزء من انتاجهم بالعملة المحلية، وبعد ذلك تبديلها بالعملة الفرنسية مما زاد إفقار الطبقات ولجوئها إلى بيع الآاضي للفرنسيين للحصول على العملة، ولمواجهة عبء الضرائب المفروضة عليهم.

- اعتبار الضريبة اقتطاع نقدي مالي دون مقابل(فكرة الإكراه).

2-2 – أسباب تشريعية : تعود هذه الأسباب إلى :

- تعقد تشريعات الضرائب وعدم استقرار النظام الضريبي من شأنه أن يخلق عدة مشاكل للمكلف تتجلى في عدم فهمه للنصوص القانونية ومن أمثلة هذه التعقيدات كثرة المعدلات والاعفاءات والتخفيضات والتعديلات التي تزيد من احتمال التهرب.
- تعدد الضرائب مما يؤدي إلى ارهاق المكلف بالضرائب وترك ثغرات يمكن التسلل منها بسهولة.
- إن النظام الجبائي هو نظام تصريحي يعتمد على التصريح المقدم من طرف المكلف، وهذا ما يزيد من نسبة التهرب.

3-2 – أسباب إدارية :

وتعود هذه الأسباب إلى :

- العدد الهائل للمكلفين الخاضعين للضريبة والملفات المعروضة للدراسة.
- نقص عدد الموظفين ونقص كفاءتهم المهنية، مما يترتب عليه صعوبة الحصر الدقيق للمكلفين وللأوعية الضريبية.

- ضآلة إلمرتبات وغياب المكافآت المحفزة مما يجعل الموظفين يتواطئون مع المكلفين لمساعدتهم على التهرب مقابل رشاوي.
- صعوبة تقدير الوعاء الضريبي واعتماد إدارة الضرائب على النظام الجزافي الذي يقدر قيمة الضريبة بأقل من القيمة الحقيقية، أو أكثر من قيمتها.

2 – 4 – وفرة المداخيل : كنتيجة لعائدات الصادرات من المواد الأولية والخام وما توفره من إيرادات ضريبة على هذه المداخيل كان السبب في اعتبار المداخيل الضريبية ثانوية، نتيجة لذلك فقد أهملت بعض الدول الإيرادات الضريبية ولم تسطر لها برامج فعّالة للمراقبة والتأطير والتكوين الخاص بالإدارة الضريبية.

2 –5 – اعتبار فكرة سرقة الدولة لا تعد سرقة مادامت شخص معنوي، وهذا نتيجة نقص الوعي الضريبي.

2 –6 – عدم تحقيق الضريبة للعدالة الاجتماعية كنتيجة لعدم الرشادة في الإنفاق العام.

3 – أشكال وآثار التهرب الضريبي.

3 – 1 – أشكال التهرب بالضريبي :

3 – 1 – 1 – التحايل المادي : يعتبر التحايل ماديا عندما يغير المكلف بطريقة غير قانونية واقعة مادية بحيث يتمثل هذا التحاليل في عدم التصريح القانوني بجزء من المواد والمنتجات والبضائع أو الأرباح التي تدخل في

احتساب الاقتطاع الضريبي سواءًا كان هذا التحايل عبارة عن اخفاء جزئي، أو اخفاء كلي وكلاهما يساهمان بطريقة غير قانونية في انشاء اقتصاد غير شرعي.

3 - 1 - 2 - التحايل القانوني : يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه " العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية.

ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما :

أ - الاخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية :- ويتمثل هذا الاخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل اعفاء ومن الأمثلة عن ذلك :

- تغيير عقد البيع بجعله عقد هبة لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
- توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة.

ب - الاخفاء عن طريق عمليات وهمية :

يستعمل هذا النوع من الاخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة لعمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من الحق في خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية ضنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم علـــى

مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة. ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تهرب قائم على تسجيلات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من :

– تخفيض الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال، وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة، وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها، فإن خطر المراقبة يبقى بعيدًا.

3-1-3 – التحايل المحاسبي :

أ – تضخيم الأعباء:

– المستخدمون الوهميون : يلجأ المكلف من خلالها إلى تسجيل أجور ورواتب في الكشوف المحاسبية لمستخدمين لا وجود لهم في الأصل، هذه الرواتب والأجور تسمح بتضخيم الأعباء، وبالتالي التقليص من مبلغ الضريبة، وهناك أيضا حالة الرواتب المسجلة من طرف المؤسسة لصالح أشخاص حقيقيين من المفروض أن يقوموا بأداء أعمال بالمؤسسة، ولكنهم في الواقع لم يقوموا بأي نشاط، كما يتم في بعض الأحيان تسجيل أجور ومرتبات بمبالغ كبيرة لأشخاص موجودين فعلا داخل المؤسسة لكنهم يؤدون أعمال ثانوية لا غير.

– النفقات والمصاريف غير المبررة : لقد سمح المشرع للمكلف خصم بعض الأعباء التي لها علاقة بنشاط المؤسسة ولكن المكلف يستغل في بعض الأحيان هذه الفرصة لتسجيل أعباء أخرى خارج نشاط المؤسسة أي نفقات ومصاريف متعلقة بمالكي أو مسيري المؤسسة وذلك بهدف تخفيض الأعباء المتعلقة

بالاستغلال وكمثال على ذلك صيانة سيارة خاصة بأحد مسيري المؤسسة وتسجيل النفقات باسم المؤسسة.

- **تقنية الاهتلاكات :**

- لقد قام المشرع الجبائي الجزائري بوضع سلم خاص بمعدلات الاهتلاك وذلك حسب نوع الأصول والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم 4 : بعض معدلات الاهتلاك

الاستثمارات	مدة الاستخدام بالسنوات	معدل الاهتلاك
- مباني صناعية	50 —— 100	% 1 —— % 2
- مباني إدارية	25 —— 50	% 2 —— % 5
- معدات وأدوات	10 —— 20	% 10 —— % 20
- معدات نقل	04 —— 05	% 20 —— % 25
- تجهيزات أخرى	10 سنوات	% 10

وبالرغم من هذه المعدلات التي قام المشروع بوضعها إلاّ أن المكلف يحاول دوما التلاعب فيها بوسائل متعددة، إما بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهتلك أو برفع قيمتها، كما يلجأ إلى التلاعب في قيمة الأصل وذلك بحساب ثمن الشراء مضافا إليه الرسم ولحساب قيمة الاهتلاك يقوم المكلف بتطبيق العلاقة التالية :

قسط الاهتلاك = (ثمن الشراء + TVA) × معدل الاهتلاك

رغم أن الصيغة الصحيحة للعلاقة هي :

ثمن شراء خارج الرسم × معدل الاهتلاك

مثال :

ثمن الشراء = 2000.000 معدل الاهتلاك = 20 % ، TVA = 17 %.

تكلفة الشراءمتضمنة للرسم على القيمة المضافة =

2340.000 = (0,17 × 2000.000) + 2000.000

قسط الاهتلاك = 2.340.000 × 20 % ⇐ قسط الاهتلاك = 468000

لكن الطريقة الصحيحة لحساب الاهتلاك = ثمن الشراء × معدل الاهتلاك

قسط الاهتلاك = 2000.000 × 0,2 ⇐ قسط الاهتلاك = 000 400، وبذلك فإن المكلف قام بتقليص المبلغ الخاضع للضريبة بمقدار:

468000 – 400000 = 68000 دج

وبالتالي فإن قسط الاهتلاك المحسوب على ثمن الشراء متضمن للرسم يؤدي إلى تضخيم حصة الاهتلاك.

ومن أجل نفس الهدف وهو تخفيض نسبة الضريبة يسعى المكلف إلى تخفيض أعبائه باستمرار في خصم اهتلاكات معدات وأدوات ثم بيعها، أو اضافة قيمة اهتلاكات أخرى لأصول غير موجودة أي وهمية.

ب – تخفيض الإيرادات :

تعد هذه الطريقة تقليدية يتبعها المكلف للتخلص من الضريبة، وأساسها امتّلاك الدفاتر المحاسبية شكليا فقط ويعمد المكلف فيها إلى تقليص الوعاء الضريبي وذلك بتفادي الإعلان عن إيراداته الحقيقية.

مثال :

مؤسسة (×) تقوم ببيع منتجات تامة الصنع، وتظهر وضعيتها كما يلي :

- الحالة الحقيقية (مبيعات) = 300.000 دج

سعر التكلفة = 150.000 دج

ربح الإجمالي = رع – سعر التكلفة ⇐ الربح الإجمالي = 150.000

الحالة المصرح بها : المبيعات = 250000 دج

سعر التكلفة = 000 150 دج

الربح الإجمالي = رع – سعر التكلفة ⇐ الربح الإجمالي = 100.000

هامش الربح = الربح الإجمالي/ المبيعات

الحالة الأولى : هامش الربح = 300.000/150.000 = 50 %

الحالة الثانية : هامش الربح = 250.000/100.000 = 40 %

ومنه نلاحظ الفرق بين نسبتي هامش الربح وهو 10 % مع أنه قام بالاحتفاظ بقيمة الأعباء.

3-2 – آثار التهرب الضريبي :

للتهرب الضريبي آثار سلبية، وذلك على كل المستويات وفي كل الميادين.

3-2-1 – الآثار الاقتصادية :

من الآثار الاقتصادية للتهرب الضريبي هو أن هذه الظاهرة تحدث أعوجاجًا بالنسبة للاقتصاد الوطني وتتمثل فيما يلي :

- ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها.
- إعاقة المنافسة الاقتصادية.
- إعاقة التقدم الاقتصادي.
- التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي.
- ظهور أزمة رؤوس الأموال.

أ) ارتفاع معدلات الضرائب وأسعارها :

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى انقاص الإيرادات الضريبية، فتلجأ الدولة بذلك إلى رفع معدلات الضرائب لتغطية ذلك النقص في الإيرادات وبالزيادة في عدد الضرائب وبرفع معدلاتها، فإن التهرب الضريبي سوف يتسبب في تحويل الضغط الضريبي و وقوعه على المكلفين الذين يؤدون واجباتهم الضريبية، وبذلك تغيب العدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية.

ب) اعاقة المنافسة الاقتصادية :

إن المؤسسة التي تتخلص من دفع الضرائب تحقق أرباحًا وتكون وضعيتها المالية أحسن من المؤسسة التي تدفع الضرائب بصفة منتظمة. فالمؤسسات الأقل إنتاجية هي التي تقوم في أغلب الأحيان بعملية التهرب من دفع الضرائب فهي لا تحاول تحسين الإنتاجية، أو تحقيق التقدم الاقتصادي

لتحقيق أرباح أكبر، وإنما تقوم بعملية التهرب الضريبي للحصول على موارد للتمويل وبذلك تبيع منتوجاتها بأسعار مُنخفضة مقارنة مع الأسعار المعمول بها في السوق وذلك للحاق بالمستوى العالي الذي تتميز به نظيراتها ، أي المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تحسين وضعيتها الاقتصادية والمالية عن طريق الزيادة في الإنتاجية أو تحسين مستوى الإنتاج.

ج) اعاقة التقدم الاقتصادي :

إن الأثر المتمثل في اعاقة المنافسة والذي يترتب عليها التهرب الضريبي، يؤدي بدوره إلى تأخير التطور الاقتصادي واعاقة التقدم الاقتصادي.

د) التوجيه الوهمي للنشاط الاقتصادي :

قد يلجأ الأعوان الاقتصاديون إلى أنشطة اقتصادية في القطاعات الأكثر حساسية للتهرب الضريبي ولا يأخذون بعين الإعتبار الأنشطة التي تساعد في التنمية الاقتصادية وتزيد القيمة المضافة والدخل الوطني، أي أنهم لا يتوجهون إلى الأنشطة الاقتصادية التي تخلق ثروات اضافية، وبذلك فالتهرب الضريبي يصبح سببا في الركود الاقتصادي والتخلف.

ه) ظهور أزمة رؤوس الأموال :

إن عملية التهرب الضريبي تتمثل في أغلب الأحيان في اخفاء المكلف رقم أعماله أو أرباحه الحقيقية وتتم هذه العملية إما عن طريق الاكتناز، أو على شكل أوراق نقدية أو على شكل معادن كالذهب بالاضافة إلى ذلك فإن بعـــــض

المكلفين يقومون بفتح حسابات بنكية خارج الوطن وتهرب رؤوس الأموال الشيء الذي يؤدي إلى انقاص إيرادات الدولة، وإضعاف الموجودات الاقتصادية بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يضعف من مبالغ الإدخارات العمومية وبالتالي إضعاف الاستثمار والتقليل من إمكانيات الدولة في مجال الإنفاق العمومي مثل التعمير، بناء مساكن، مدارس ...الخ.

3-2-1- الآثار المالية :

تتمثل النتائج المالية للتهرب الضريبي في أنه يلحق بخزينة الدولة خسائر كبيرة تتمثل في الأموال الطائلة التي تضيع منها وتكدس من طرف المكلفين المتملصين من دفع الضرائب، كما أنه يؤدي إلى تخفيض الدخل القومي وحتما سيخفض ذلك من مستوى الدخل الفردي. بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى انخفاض قيمة العملة الوطنية، وذلك بسبب عملية اكتناز الأموال غير المصرح بها، والتي تسبب بدورها في وجود التضخم النقدي على مستوى السوق النقدية.

3-2-3- الآثار الاجتماعية :

بغياب العدالة الضريبية تغيب العدالة الاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يخل بإعادة توزيع المداخيل بين الطبقات المجتمع ويزيد الفوراق الطبقية بينها، بالإضافة إلى ذلك فإن التهرب الضريبي يؤثر على سيكولوجية المكلفين النزهاء نظرًا لسقوط العبء الضريبي كله عليهم، فانتشار الغش والخداع بين مختلف طبقات المجتمع يؤدي إلى تدهور الحس الجبائي وغياب الوعي الفردي لدى المكلفين وتغيب الثقة في سياسة الدولة الاقتصادية

والاجتماعية ويفضل بذلك الممولين النفع الخاص عن النفع العام ويمتنعون عن دفع الضرائب والمشاركة في النفقات العمومية.

4- طرق مكافحة التهرب الضريبي :

يوجد هناك أكبر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب، وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه بل قد تحد من انتشاره ومن هذه الطرق :

4-1 - حق الإطلاع : يجوز لموظفي الضرائب الإطلاع على الوثائق والملفات التي يحوز المكلف وذلك ضمن القانون، مما يجعل المكلف أن يقدم معلومات صحيحة.

4-2 - تقديم اقرار مؤيد باليمين : تلجأ بعض التشريعات إلى الطلب من المكلف حلف اليمين شأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية، كما يحصل في فرنسا، هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذا فإن استخدامها محدود.

4 - 3- التبليغ بواسطة الغير : تجيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد على اكتشاف التهرب الضريبي، ومنح مكافآت مالية لمن يقوم بهذا التبليغ.

4 - 4- عدم المبالغة في تعدد الضرائب : يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تتلائم مع الوضع الاقتصادي السائد وامكانيات

المواطنين فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه، ومن هذا تلجأ الكثير من الدول إلى اعادة صياغة القوانين الضريبة بما يتلائم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية.

4 - 5 - الجباية من المصدر : تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزانة وتقليل احتمالات التهرب كان تقتطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع، قد يلجأ المشرع الضريبي إلى هذا الأسلوب، حيث يوجد موظفي الضريبة في نفس مصانع الإنتاج لمراقبته وفرض الضريبة عليه.

4 - 6 - توقيع عقوبات على المتأخرين عن الدفع والمتهربين

سابعا : الازدواج الضريبي Double imposition

1 - مفهوم الازدواج الضريبي :

يذهب بعض الكتاب إلى معالجة الازدواج الضريبي، من الناحية القانونية، والبعض الآخر إلى معالجته من الناحية الاقتصادية، والبعض يعتبره ظاهرة يجب التخلص منها وسنورد فيما يلي بعض تعاريفه :

*** تعريف الدكتور محمد مبارك حجير :**

يعرف الازدواج الضريبي بأنه ظاهرة تتحقق إذا ما فرضت نفس الضريبة، أو ضريبة أخرى شبيهه على جهة ضريبية واحدة، أو من سلطتين ماليتين مختلفتين.

*** تعريف الدكتور محمد حلمي مراد :**

يقصد بازدواج الضرائب فرض نفس الضريبية أكثر من مرة على نفس المكلف، وعلى نفس المال.

*** تعريف الدكتور باهر محمد عتلم :**

يعرف الازدواج الضريبي بأنه فرض نفس الضريبة مرتين، أو أكثر على نفس الممول بالنسبة لنفس المادة الخاضعة للضريبة.

ومــن التعاريف السابقة، نستخلص بأنه بقصد بالازدواج الضريبي دفع المكلف للضـــريبة أكـــثر من مرة سواء تعدد دفعها مرتين، أو ثلاثة، أو أربع، وأن هذه الظاهرة لا تتحقق إلا إذا توافرت الشروط التالية :

- وحدة الممول (وحدة الشخص المكلف بدفع الضريبة).
- وحدة الوعاء أو المادة الخاضعة للضريبة.
- وحدة الضرائب المفروضة، أي من نفس النوع.
- وحدة المدة التي يدفع عنها الممول الضريبة وتجدر الإشارة إلى أن الازدواج الضريبي يحدث نتيجة لتطبيق أكثر من قانون ضريبي داخل الدولة الواحدة، أو نتيجة لتطبيق قانون أكثر من دولة على نفس الممول، ونفس المادة الخاضعة للضريبة وعلى نفس المدة.

مثال يتحقق فيه الازدواج الضريبي :

دخل ممول يخضع لضريبة الدخل أكثر من مرة.

ممول من جنسية الدولة (أ) يقيم بالدولة (ب) وله دخل من مصدر الدولة "ج".

وأن تحصيل ضريبة الدخل يستند على مصدر الدخل في الدولة "ج" والإقامة في الدولة " ب " وعلى رابطة الجنسية في الدولة " أ ".

ففـــي هـــذه الحالة يخضع نفس دخل الممول لضريبة أكثر من دولة نظرًا لتعدد الارتباطات بينه وبين هذه الدول، وللتنازع بين التشريعات الضريبية المختلفة.

إن الحل العملي لظاهرة الازدواج الضريبي في هذه الحالة هو الاستناد إلى رابطة مصدر الدخل بمعنى التبعية الاقتصادية في تحصيل الضريبة.

2 – أسباب إنتشار الازدواج الضريبي :

يعود انتشار الازدواج الضريبي الداخلي إلى عدة أسباب نذكر من أهمها:

- زيادة النفقات العامة نتيجة لازدياد الخدمات التي تقدمها الدولة، الشيء الذي يدفعها إلى زيادة فرض الضرائب لمواجهة هذه النفقات.
- تغطية عجز الميزانية.
- إخفاء الرفع في سعر الضريبة كي لا يتذمر الممول، واللجوء إلى فرض ضريبة إضافية من نفس النوع بسعر منخفض.
- تمويل ميزانيات الجماعات المحلية.

ويعود انتشار الازدواج الضريبي الدولي إلى:

- الحركة الواسعة لرؤوس الأموال الأجنبية.
- اتساع امتداد الشركات والبنوك على مستوى عدد كبير من الدول، بحيث تزاول أعمالها في بلدان مختلفة، وتتداول أوراقها المالية في عدة بورصات في دول مختلفة، مما يؤدي خضوع الدخل الواحد إلى عدة ضرائب من دول مختلفة.

- عدم الانسجام بين التشريعات الضريبية في الدول المختلفة، بحيث تنفرد كل دولة في تنظيم تشريعها الضريبي بما يحقق لها أهدافها المالية والاقتصادية بغض النظر عن وجود، أو عدم وجود لتضارب بين تشريعها، والتشريعات الضريبية للدول الأخرى.

3 – أنواع الازدواج الضريبي :

3 – 1 – من حيث النطاق : نجد الازدواج الداخلي والازدواج الدولي.

أ – الازدواج الداخلي : ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق إذا خضع ممول معين داخل دولة معينة لنفس الضريبة، أو لضريبة مشابهة لها أكثر من مرة.

ومن أسباب حدوث الازدواج الضريبي الداخلي نذكر :

- رغبة المشرع في زيادة حصيلة الضرائب، وفي هذا قد يفرض المشروع ضرائب جديدة دون بحث ما إذا كانت تتلاءم مع الضرائب القائمة، أو تسبب إرهاقًا للمولين عن طريق إخضاعهم لنفس الضريبة بصورة أخرى، أو مع اختلاف سعر الضريبة.

- ازدياد نفقات الدولة في أوقات الأزمات، إذ قد تفرض الدولة ضرائب إضافية على نفس الممول الخاضع لضريبة أخرى من نفس النوع، أو نوع مشابه لها على نفس الوعاء، وذلك تلبية لتغطية عجز في الميزانية.
- تحقيق العدالة الاجتماعية، وتقليل الفوارق بين الطبقات، والتمييز في عبء الضريبة بين المشروعات، وذلك بزيادة الضرائب على المشروعات الكبيرة، وإعفاء المشروعات الصغيرة منها.

وتجدر الإشارة أن المشرع الضريبي الجزائري أحدث ازدواجا ضريبيًا داخليًا سنة 1993، وذلك بفرض ضريبة على الدخل في شكل المساهمة الوطنية للتضامن **C.N.S** contribution nationale de solidarité بجانب

الضريبة على الدخل الإجمالي وذلك لزيادة حصيلة الضرائب لمواجهة نتائج عبء الوضع المتأزم.

وعمومًا يحدث الازدواج الداخلي إذا توافرت الظروف التالية :

- إذا فرضت نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء داخل الدولة الواحدة.
- عند تطبيق ضرائب الدولة وضرائب السلطات المحلية عن نفس الوقت.

الجدول رقم 5 : حساب المساهمة الوطنية التضامن C.N.S :

أجزاء الدخل الخاضع (دج)	المعدل
168000 - 0	0
216000 - 168001	% 5
300000 - 216000	% 12
600000 - 300001	% 20
960000 - 600001	% 25
أكبر من 960000	% 30

المصدر : قانون المالية لسنة 1993

الآثار السلبية للازدواج الداخلي :

إن كثرة الضرائب وتعددها، قد تدفع الممولين إلى التهرب من دفع الضرائب.

مكافحة الازدواج الضريبي الداخلي :

يمكن مكافحة الازدواج الداخلي لسبب وجود سلطة عليا في الدولة، وذلك عن طريق تنظيم وتجديد اختصاص كل من السلطات القائمة على فرض الضرائب داخل الدولة، وإلغاء أو تعديل النصوص التشريعية التي أوجدت الازدواج، أو وضع نصوص تشريعية جديدة تمنع حدوث الازدواج.

ب – الازدواج الدولي :

ويقصد به ذلك الازدواج الذي يتحقق عندما تفرض دولتان، أو أكثر نفس الضريبة على نفس الشخص بالنسبة لنفس الوعاء، أي تحمل الممول الضريبة مرتين، أحدهما بالنسبة لما يفرضه قانون الدولة التي يعمل بها من ضرائب على ما تحقق غيها من مداخيل، ومرة ثانية بالنسبة للدولة التي ينتمي إليها من ضريبة على نفس هذه المداخيل.

أسباب الازدواج الضريبي الدولي :

ينشأ الازدواج الضريبي نتيجة تضارب التشريعات الضريبية بين الدول المختلفة، واختلاف المبادئ المالية التي تطبقها كل دولة بحيث في الواقع تنفرد كل دولة إلى تنظيم تشريعاتها الضريبية على النحو الذي يحقق مصالحها مما قد يترتب عليه حدوث ازدواج ضريبي دولي. وعليه عادة ما يكون الازدواج الضريبي الدولي غير مقصود، وقد يكون مقصود بالازدواج الضريبي

عرقلة مجيء رؤوس الأموال، أو الأيدي العاملة الأجنبية إلى الدولة عن طريق فرض ضرائب على رؤوس الأموال في الدولة.

مكافحة الازدواج الضريبي الدولي :

- قيام كل دولة على المستوى الداخلي بتنظيم تشريعها الضريبي على نحو يكفل منع أي ازدواج ضريبي دولي.
- المعاهدات الدولية الخاصة بمنع الازدواج الضريبي في شكل اتفاقيات ثنائية أو جماعية.

3 – 2 – من حيث الاعتراف به :

- الازدواج الضريبي المقصود .
- الازدواج الضريبي غير المقصود.

أ – **الازدواج الضريبي المقصود** : يتحقق الازدواج الضريبي المقصود إذا تعمدت السلطة، أو السلطات المالية فرض نفس الضريبة، أو ضريبة أخرى مشابهة على ممول معين بالنسبة لنفس الوعاء في نفس المدة وهي ضريبة الدخل.

في هذه الحالة نكون أمام ازدواج اقتصادي لأن فرض الضريبة على أرباح الشركات (الصناعية التجارية) للشركة ذات المسؤولية المحدودة، ثم إخضاع دخل نصيب الشركاء في هذه الشركة للضريبة على مداخيل القيم المنقولة لا يتضمن ازدواجا قانونيا في الضريبة، لأن شخصية الشركة التي تربط عليها

ضريبة أرباح الشركات مختلفة عن شخصية الممولين الذين تربط عليهم ضريبة القيم المنقولة.

وعادة ما يكون الازدواج الضريبي المقصود ازدواجا ضريبيا داخليا.

الازدواج الضريبي غير المقصود : يتحقق الازدواج الضريبي غير المقصود إذا حدث عن غير عمد، أو قصد من المشرع، والذي يعود إلى عدم التناسق واختلاف القواعد المالية التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

3 – 3 – من حيث النوع :

- ينقسم الازدواج الضريبي من حيث النوع إلى :
  - الازدواج الاقتصادي.
  - الازدواج القانوني.

أ – الازدواج الاقتصادي : ينتج الازدواج الاقتصادي عندما يتم فرض نفس الضريبية أو ضريبة أخرى مشابهة لها أكثر من مرة على ذات الشخص بالنسبة لنفس الدخل.

مثلا خضوع أرباح الشركة ذات المسؤولية وخضوع الأرباح الموزعة على الشركاء لنفس الضريبة.

ب – الازدواج القانوني :

يحدث الازدواج القانوني نتيجة لصدور قوانين الضرائب في نفس البلد متفرقة، وقد تكون الضرائب الجديدة متشابهة، أو من نفس نوع الضرائب القديمة القائمة.

والازدواج القانوني هو ازدواج مقصود تعمد المشرع حدوثه، ولذلك لا يمكن تجنب هذا الازدواج في الضريبة، وهذا لتحقيق بعض الأغراض الاقتصادية، والاجتماعية والمالية.

الجدول رقم 6 : الاتفاقيات الدولية الموقعة من طرف الجزائر في ما يخص تجنب الازدواج الضريبي وتفادي التهرب الضريبي إلى غاية 2003/05/30

البلدان	طبيعة الاتفاقية	تاريخ التوقيع	تاريخ التصديق	رقم ج.ر
افريقيا الجنوبية	تجنب الازدواج الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل والثروة .	98/04/28	2000/05/04	00-26
أندونيسيا	تجنب الازدواج الضريبي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل.	1995/04/28	1997/09/13	97-61
ايطاليا	تجنب الازدواج الضريبي على الدخل والثروة وتفادي	1991/02/03	1991/07/20	91-35

	التهرب والغش الجبائي			
إتحاد المغرب العربي	تفادي الإزدواج الضريبي وارساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب والدخل	91/07/23	91/12/22	91-06
الأردن	تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والغش الجبائي ووضع قواعد مساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	97/09/16	00/12/17	00-79
بلجيكا	تفادي الإزدواج الضريبي وارساء قواعد التعاون المتبادل في ميدان الضرائب على الدخل والثروة	91/12/15	02/12/09	02-82
تركيا	تجنب الإزدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	94/08/02	94/10/02	94-65
رومانيا	تجنب الإزدواج الضريبي في ميدان الضريبة على الدخل والثروة	94/06/28	95/07/15	95-37
سوريا	تجنب الإزدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل	01/09/14	01/03/29	01-93
عمان	تجنب الإزدواج الضريبي	00/04/09	03/02/08	03-10

فرنسا	ومنع التهرب الضريبي فيما يتعلق بالضرائب على الدخل تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب و الغش الجبائي ووضع قواعد المساعدة المتبادلة في ميدان الضريبة على الدخل والثروة والتركات	99/10/17	02/04/07	02 - 24
كندا	تجنب الإزدواج الضريبي وتفادي التهرب والجبائي في ميدان الضريبة على الدخل و الثروة	99/02/28	00/11/16	00 - 68

<u>المصدر:</u>

منشورات مصالح رئاسة الحكومة (2003) الوكالة الوطنية لتطوير الإستثمار، دالي ابراهيم، الجزائر.

ثامنا : الضغط الضريبي

1 – مفهوم الضغط الضريبي:

كثيرة هي المصطلحات المستعملة لتعريف وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والناتج الداخلي الإجمالي، فالبعض يطلق عليه الضغط الضريبي، كما هو عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (O.C.D.E)، والبعض مستوى الجباية (المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا)، وعند آخرين : معدل الاقتطاع الإجباري، وعبء الضريبة على الاقتصاد لدى آخرين.

ومهما اختلفت التسميات، فإن الضغط الضريبي يعتبر مؤشرا للتقدير الكلي للضرائب على مستوى الاقتصاد الوطني، ويبقى هذا المقياس من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية.

إن هذه الأهمية مستمدة من كون هذا المقياس، يبحث عن الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبرحصيلة ممكنة دون إحداث ضرر في الاقتصاد الوطني، وذلك باختيار الأسعار الملائمة، والبحث عن الأوعية الممكنة التي يفترض نموها مع النتائج المحققة على صعيد التنمية الاقتصادية.

نظريا، تتحدد نسبة الضغط الضربي الإجمالي المثلى بـــــــ 25 % حسب الاقتصاد الأسترالي كولن كلارك (Colin - Clark)، إلا أن هذه النسبـــــة

لاتأخذ بعين الاعتبار سوى الاقتصاديات المتقدمة، وتهمل الحالات الاستثنائية من حروب وأزمات، أين تزداد المساهمات في تحمل الأعباء العامة.

وتتسم الدول النامية في هذا المجال بـــ :

1 – انخفاض الضغط الضريبي مقارنة مع مثيله بالبلدان المتقدمة، الشيء الذي يبين أن هناك علاقة طردية بين الضغط الضريبي ومستوى التطور الاقتصادي.

وتشير الإحصائيات الخاصة بسنة 1991 أن نسبة هذا الضغط بلغت[1]

24 % بالبلدان الصناعية.

16 % بالدول النامية.

34 % بدول الجماعة الأوروبية C.E.E.

35 % ببلدان الشمال الأوربي.

2 – تفاوت في مستوى الضغط الضريبي فيما بين الدول النامية وأن هذا المستوى قد شهد تطورا في بعض الدول من جراء التغيرات الاقتصادية التي عرفتها.

وفي هذا الصدد، لقد بلغ معدل النمو السنوي للضغط الضريبي بالدول النامية خلال الفترة (1980 –1991) المستويات التالية[(2)] :

0,6 % بجميع البلدان النامية.

1,2 % بالبلدان الأقل نموا.

2,5 % بدول افريقيا جنوب الصحراء.

1-2 – تقرير التنمية البشرية لعام 1994 ص ص : 183 ، 250

وبمقابل، بلغ هذا المعدل (معدل النمو السنوي للضغط الضريبي) بالدول المتقدمة لنفس الفترة النسب التالية [1] :

1,0 % بالبلدان الصناعية.

1,0 % بدول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي.

1,2 % بدول الجماعة الأوربية.

0,9 % ببلدان الشمال الأوربي.

وكل ما تعنيه النسب الأخيرة، هو التقارب في مستوى الضغط الضريبي بين الدول المتقدمة.

ويعود إنخفاض الضغط الضريبي بالدول النامية إلى :

- انخفاض الدخل الوطني بسبب تخلف الهياكل الاقتصادية.
- تخلف الهياكل الضريبية.
- ضعف التشريع الضريبي، وكثرة الثغرات القانونية، وعدم كفاءة الإدارة الضريبية.
- كثرة الإعفاءات.
- تعقد النظم الضريبية وكثرة التعديلات مما يصعب التحكم فيها إداريا.
- انخفاض الوعي الضريبي، لدى الأفراد المكلفين خاصة، إذ ذهنيتهم الضريبية تسيطر عليها (خاصية الإكراه).

1) تقرير التنمية البشرية لعام 1994 ص ص : 183 ، 250

2 – مشاكل استعمال الضغط الضريبي في الجزائر :

لقد عرفت الجباية البترولية تدهورا في سنة 1986، من جراء إنخفاض سعر برميل النفط، وبذلك إزدادت أهمية دراسة الضغط الضريبي. وتطلب ذلك، العمل على زيادة الموارد الجبائية العادية، لتغطية النقص في عوائد الجباية البترولية.

ولدراسة الضغط الضريبي في الجزائر، باعتباره العلاقة بين الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، فإنه يجب تحديد هذين المتغيرين، بمعنى ما هي طبيعة الإيرادات الضريبية ؟، وأي مقياس للناتج المحلي الإجمالي أكثر دلالة عن الحقيقة ؟، أي مجمع اقتصادي ذو دلالة لأخذه في قياس الضغط الضريبي ؟

فيما يخص الإيرادات الضريبية تصادفنا مشكلتان :

المشكلة الأولى : تتمثل في عدم ظهور الإيردادت الموجهة للجماعات المحلية في الإيرادات الضريبية، وبالتالي فإن حساب الضغط الضريبي خارج هذه الإيرادات قد لا يعبر عن مستواه الحقيقي، كما قد يضلله، خاصة وأن هاته الإيرادات الضريبية المحلية أصبحت ذات أهمية بالغة، نظرًا لتوجيه حصيلة بعض الضرائب، أو جزء منها إلى الجماعات المحلية، كما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم 7 : نسب توزيع حصيلة بعض الضرائب

الضريبة / البيان	معدلات الضريبة %	توزيع حصيلة الضرائب (%)			
		ميزانية الدولة	ص.م.ج.م*	البلديات	الولايات
الرسم على القيمة المضافة	17-7	83	6	11	–
الرسم على النشاط المهني	2		5,5	65	29,5
الدفع الجزافي	2	–	100	–	–
الرسم العقاري	–	–	–	100	–
رسم التطهير	ضريبة قيمية	–	–	100	–
الرسم الخاص على البنزين الممتاز العادي والمازوت	–	–	100	–	–

* ص.م.ج.م : الصندوق المشترك للجماعات المحلية

المصدر : تم حساب النسب اعتمادا على : code des imopts direct et taxes assimilées

أما المشكلة الثانية : والتي نعتبرها مهمة، مستمدين ذلك، من ثنائية بنية الإيرادات الضريبية، متمثلة في الجباية العادية والجباية البترولية. وفي هذا

الإطار، تثار مشكلة إيرادات الجباية البترولية، هل تؤخذ في حساب الضغط الضريبي أو لا ؟.

بالنظر إلى الإحصاءات الرسمية وقوانين المالية السنوية، فإن الجباية البترولية مدرجة ضمن الإيرادات الضريبية، واستنادًا لذلك يتخذ الضغط الضريبي مستويات مرتفعة قد تفوق مثيلاتها بالدول المتقدمة. فمثلا في سنة 1985، بلغ الضغط الضريبي (مع حساب الجباية البترولية) 36,20 %، في الوقت الذي كان بنفس السنة يشكل 27,6 % في اليابان و 37,1 % في كندا و 29,9% بالولايات المتحدة الأمريكية فكيف يا ترى تحمل اقتصاد نام هذا الضغط الكبير ؟.

إن الجباية البترولية تشكل فائضًا لقطاع المحروقات، يتم تحويله إلى ميزانية الدولة وفق الفن الضريبي (فيما يخص تحديد الوعاء والربط)، ويمكن إعتبارها فائضًا للقطاع العام، وليس اقتطاعًا ضريبيًا.

وفيما يخص إختيار أحد مجاميع المحاسبة الوطنية، فمن الواضح، أن هذه المجاميع تختلف حسب النظم المتبعة في تقييمها وحسابها، والتي تخضع للفلسفة الاقتصادية التي تعطيها لمفاهيم القطاعات المنتجة وغير المنتجة، في تحديد الإنتاج الوطني. وبذلك تكون النتائج مختلفة تبعًا للنظام المتبع في التقييم والحساب.

فمثلاً في حقل الإنتاج الداخلي الخام (la production interieur brute) حسب نظام الحسابات الاقتصادية الجزائرية (S.C.E.A) يلاحظ إبعاد قطاعي المؤسسات المالية والشؤون العقارية، على الرغم من كونهما يقدمان خدمات

مهمة مسوقة، وهذا الإبعاد يستند إلى تعريف الإنتاج الداخلي الخام حسب النظام السابق، بأنه : " مجموع السلع والخدمات الإنتاجية التي تم إنتاجها من قبل الوحدات المقيمة والتي تكون موضوعًا للاستخدامات النهائية فقط "[1].

إضافة لهذا، هناك مجمع الناتج القومي الخام " la production interieur brute " الذي يستعمل بكثرة في قياس الضغط الضريبي، فنجده في المغرب مثلا مستعملا.

يتميز هذا المقياس، بأنه يأخذ معيار الجنسية على عكس الناتج الداخلي الخام الذي يأخذ معيار الإقامة، ويتحدد وفق العلاقة التالية :

Le P.N.B = le PIB + Pro (ag nat – NR) + Pro – ag –etr –R

حيث : الناتج القومي الخام P.N.B

الناتج الداخلي الخام le PIB

إنتاج الأعوان الوطنية غير المقيمين Pro (ag nat – NR)

إنتاج الأعوان الأجانب المقيمين Pro (ag –etr –R)

ويبقى الناتج المحلي الخام PIB مجمعًا اقتصاديًا مهمًا، ومستعملاً في المقارنات الدولية، والذي يستمد أهميته انطلاقا من مكوناته (القيم المضافة) الموضحة بالعلاقة التالية :

Le PNB = le PIB + VAB ad + VAB if + VAB ai + V.A.B sd-loyers

---

1) قاد أقاسم – ترجمة عبد المجيد قدي المحاسبة الوطنية، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر عام 1994 ص : 30

حيث أن :

القيمة المضافة للإدارات العمومية : V.A.B ad

القيمة المضافة للمؤسسات المالية : V.A.B if

القيمة المضافة للشؤون العقارية : V.A.B a.i

القيمة المضافة للخدمات المنزلية : V.A.B sd

الإيجارات : loyers

3 – تطور الضغط الضريبي الإجمالي وخارج المحروقات في الجزائر :

3 – 1- الضغط الضريبي الإجمالي :

يمكن أن نفهم تطور الضغط الضريبي من خلال الجدول رقم **8** التالي :

الجدول رقم 8 : تطور الضغط الضريبي الإجمالي في الجزائر (1996–2001)

السنوات / البيان	1996	1997	1998	1999	2000	2001	متوسط الفترة
الإيرادات الضريبية الإجمالية 10^9 دج	801,04	887,75	721,94	902,70	1086,50	1250,06	
الناتج لمحلي الإجمالية 10^9 دج	2570,0	2771,20	2810,10	3215,10	4023,10	4093,20	
الضغط الضريبي الإجمالي	% 31,17	% 32,03	% 25,70	%28,08	% 27,01	%30,54	%9,07

المصدر : الديون الوطني للإحصائيات، الجزائر بالأرقام رقم 31 نشرة 2002 ، نتائج 2000.

* وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – مكتب الإحصائيات.

- L'Algérie en quelques chiffres, resultats : 1997 – 1998 ed : 2000 N° 29, P : 70.

$$\text{الضغط الضربي الإجمالي} = \frac{\text{الإيرادات الضريبية الإجمالية}}{\text{الناتج المحلي الإجمالي}} \times 100$$

3 – 2 – الضغط الضريبي خارج المحروقات :

الجدول رقم 9 : تطور الضغط الضريبي المحروقات للفترة (95 – 2001)

السنوات / البيان	1995	96	97	98	1999	2000	2001
الإيرادات الضريبية خارج الجباية البترولية (مليار دج)	241,99	293,24	317,05	343,24	342,6	366,5	409,4
الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات (مليار دج)	1.460,1	1.819,6	1.932,3	2.164, 9	2.324,2	2.069,0	2.216,8
الضغط الضريبي خارج المحروقات %	%16,57	%16,11	%16,40	15 ,84%	%14,74	%17,7	%18,46

المصدر :

– الديون الوطني للإحصائيات، الجزائر بالأرقام، رقم 31 ، نشرة 2002، نتائج 2000

– وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، مكتب الإحصائيات.

- L'Algérie en quelques chiffres, résultats : 1997 – 1998 éd : 2000 N° 29, P : 70.

الجدول رقم 10 : تطور معدل النمو السنوي في الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات والإيرادات الضريبية خارج المحروقات (%).

السنوات / البيان	1995	96	97	98	1999	00	2001
معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي خارج المحروقات(%)	/	+21,17	6,19	12,03	7,35	-10,98	7,14
معدل نمو الإيرادات الضريبية خارج المحروقات(%)	/	+24,62	8,12	8,26	- 0,18	+ 6,79	(+)11,70
معدل نمو الضغط الضريبي خارج المحروقات (%)	/	(-2,73)	1,80	-3,41	- 6,94	20,14	4,23

المصدر : من نظمنا اعتمادًا على الجدول رقم (9) السابق.

تشير الجداول (8)، (9)، (10) السابقة إلى ما يلي :

- التباين الكبير بين معدل الضغط الضريبي الإجمالي، وخارج المحروقات بحيث بلغ الأول المتوسط الفترة (95 - 2001) بـ 29,23 % ، بنما وصل الثاني إلى 16,54 % في المتوسط.

- يعطي معدل الضغط الضريبي خارج المحروقات أكثر دلالة لما يتحمله الاقتصاد الوطني، ويعتبر ضعيفًا مقارنة مع المستوى الذي حدده كولان كلارك بـ 25 %.

- قد يفهم من انخفاض الضغط الضريبي خارج المحروقات بإنخفاض الاقتطاعات الضريبية بفعل انخفاض المقدرة التكليفية للدخل الوطني (الناتج المحلي الإجمالي) وبذلك الإنخفاض في الدخل الفردي.
- كذلك يساهم إنتشار البطالة في انخفاض الضغط الضريبي، بحيث تعمل على الحد من قدرة الدولة على فرض الضرائب على فئة كبيرة من أفراد المجتمع.

4 – الضغط الضريبي الفردي :

يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقياسا لما يتحمله الفرد من الضرائب، لا من حيث المبلغ فحسب، وإنما لأهمية هذا المبلغ المقتطع من دخله، وما يلبيه من إشباع لحاجات الفرد المختلفة، لأن متوسط دخل الفرد هو الذي يظهر الوضعية المعيشية، والمستوى العام للإنفاق.

وعلى هذا، نادى خبراء الضرائب، بوجوب دراسة الضغط الضريبي الفردي إلى جانب دراسة الضغط الضريبي القومي الإجمالي في بلد معين. وهذا ما نادى به سليجمان " SLIGMAN " سنة 1925.

لايخلو هذا المقياس، من صعوبات، والتي قد تنتج عن صعوبة معرفة ما ينفقه الفرد بدقة، وما يدفعه من الضرائب غير مباشرة ضمن السلع التي يستهلكها. وعليه سيكون حسابيا الضغط الضريبي الفردي تقريبيًا، عن طريق حساب متوسطه بقسمة إجمالي الإيرادات الضريبية على عدد السكان في الوطن، وهو ما يوضحه الجدول رقم (11) التالي :

الجدول رقم 11 : تطور الضغط الضريبي الفردي للفترة (94 – 2001)

السنوات / البيان	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
الإيرادات الضريبية (مليار دج)	391,71	578,14	801,05	887,78	721,9	902,7	1086,5	1250,05
الناتج المحلي الإجمالية (مليار دج)	1483,10	1918,10	2.570,0	2.771,2	2.810,1	3.215,1	4.023,1	4.093,2
عدد السكان (مليون نسمة)	27,19	27,79	28,3	28,9	29,3	28,08	30,17	30,6
نصيب ما يتحمله الفرد من ضرائب(دج)	14.406	20.803	28,305	307,17	24,638	30,190	36,012	40,851
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي(دج	54.545	68.949	90.812	95.889	95.907	107.528	133347	133.764
معدل الضغط الضريبي الفردي (%)	26,4	30,17	31,16	32,03	25,69	28,07	27,00	30,53

المصدر: اعتمادا على الجدول (8) السابق

ON.S – STAT N° 31. P :31

ON.S l'algerie en quelque chiffres N° 28 Décembre 1995,P : 02 –

- الديوان الوطني للإحصائيات ، الجزائر بالأرقام ، رقم 31 نشرة 2002، نتائج 2000.
- وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب ، مكتب الإحصائيات.

يشير الجدول السابق إلى الارتفاع في نصيب ما يتحمله الفرد من الضرائب، وكل ما يعينه هذا، هو الاتجاه نحو سوء الحالة المعيشية للفرد، والتي يضاف إلى أسباب تدهورها أيضا رفع الدعم على السلع ذات الاستهلاك الواسع.

الجدول رقم 12: تطور نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالدولار الأمريكي.

السنوات / البيان	1995	1996	1997	1998	1999
الناتج المحلي الإجمالي مليار د.ج	1918 ,10	2570 ,0	2771 ,2	2810 ,10	3215 ,10
سعر صرف الدولار بـ د ج	47 ,663	54 ,749	57 ,707	58 ,739	66 ,574
الناتج المحلي الإجمالي مليار دولار	40 ,242	46 ,941	48 ,021	47 ,840	48 ,293
عدد السكان مليون نسمة	27 ,79	28 ,3	28 ,9	29 ,3	29 ,9
نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي بالدولار	1448	1658	1661	1632	1615

المصدر:

- من إعدادنا اعتمادا على الديوان الوطني بالإحصائيات، الجزائر بالأرقام رقم 31 نشرة 2002، نتائج 2000.
- ص ن ع التقرير العربي الاقتصادي الموحد لعام 2001 ص: 263.
- الجدول رقم 8 السابق.

5 - الضغط الضريبي الأمثل :

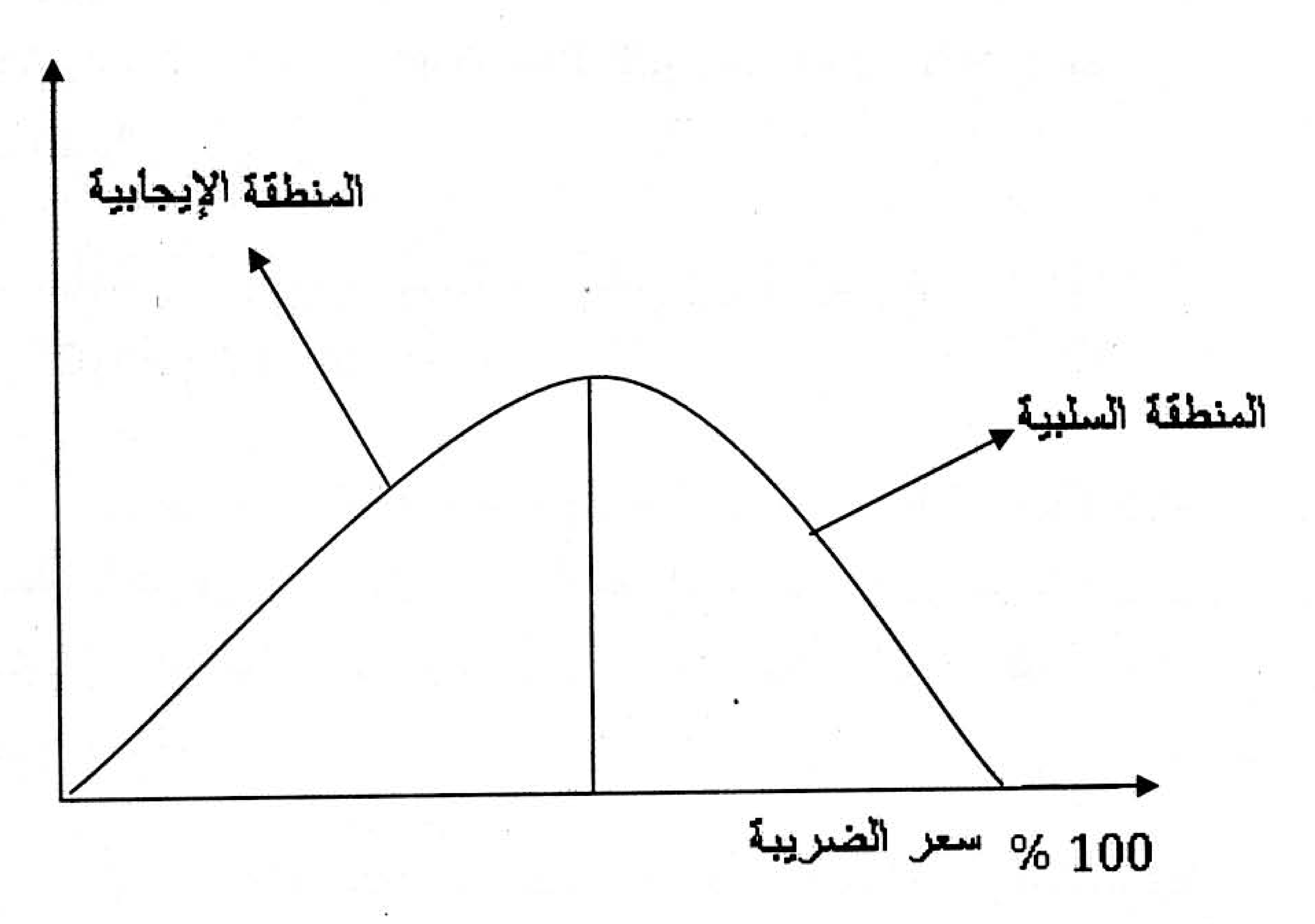
لقد حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي الذي لايجوز تعديلها، وهذا منذ الفيزيوقراط الذين نادوا بأن لا يتعدى الإقتطاع الضريبي معدل 20 % من دخل المكلف، أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال "برودون "Broudhou الذي يحدد معدل الاقتطاع الضريبي بـــ 10 %.

وعند المحدثين فقد حدده كما ذكرنا سابقا كولين كلاركCOLLIN CLARK بـــ 25 % من الدخل القومي.

ورأى علماء المالية المعاصرين أمثال (كالدور KALDOR) بزيادة الضغط الضريبي في الدول المتجهة نحو التقدم الاقتصادي على أساس أن مستوى هذا الضغط هو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية في هذه الدول.

إن الضريبة المنخفضة يمكنها أن تنعش الاقتصاد، وبرفع معدلاتها يمكنها أن تحقق مردودية ملائمة، لكن تعدي عتبة معينة للضغط الضريبي يعود سلبًا على الموارد المالية وعلى الاقتصاد، ولقد وضح الاقتصادي الأمريكي أرثر لافر" Arther Laffer " ذلك من خلال المنحنى المنسوب لإسمه " منحنى لافر " والذي فحواه أن " كثرة الضريبة تقتل الضريبة " Trop d'impôt tue l'impôt أي تعدي الضغط الضريبي لعتبة معينة، يمكن أن يخفض الموارد المالية.

الشكل رقم (1) منحنى لافر العلاقة بين الإيراد الضريبي وسعر الضريبة



المصدر : عبد العزيز ياسين، نظريات المالية العامة والنظام المالي، المعهد المالي للإدارة العامة صنعاء الأردن ص : 243.

يبين هذا المنحنى أن رفع معدل الضريبة يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية إلى حد قمة المنحنى، والاستمرار في رفع معدل الضريبة ينزع حافز العمل، والكسب لدى الممولين مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، ويحدث ذلك في المنطقة السلبية من المنحنى.

القسم الثاني

الرسم على القيمة المضافة

في الجزائر

دراسة نظرية وتطبيقية

الرسم على القيمة المضافة

تمهيد :

إن نظام الرسوم على رقم الأعمال المعمول به إلى غاية 31 مارس 1992 والمتميز برسمين : الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.UG.P) والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات (T.U.G.P/S) توجه له عدة انتقادات.

تتمثل هذه الانتقادات أساسا فيما يخص مجال تطبيقه المحدود، وتعدد معدلاته والحد من الحق في الخصم، والعدد الكبير من الإعفاءات.

أ- **بالنسبة لمجال تطبيقه** : لقد إنحصر مجال تطبيق الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج على :

- المبيعات وأعمال الإنجاز.
- التسليم لأنفسهم.
- بعض الواردات المسلمة إلى الخاضعين للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (المنتجون، المقاولون). وكنتيجة لذلك أصبح نطاق تطبيق هذه الضريبة ضيقا، فقطاع التوزيع مثلا سواء أكان بالجملة أو بالتجزئة ليس معنيا بهذا الرسم.

ب - **بالنسبة لتعدد معدلاته** : في هذا الإطار نجد أن الرسم الوحيد الإجمالي يحتوي على عشرة معدلات تبدأ من المعدل المنخفض 7% إلى المعدل الخصوصي 80%، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات يحتوي على ثمانية معدلات تتراوح بين 2% و80%.

إن كثرة المعدلات، تصعب مهمة إدارة هذا الرسم، والبحث عن الحدود التي تفصل بين الرسمين وكمثال على ذلك فإن أشغال الوضع، وأعمال المقاولة « Travaux de pose et les travaux d'entreprise » نجد الأولى (الوضع) تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات بمعدل 8% دون الحق في الخصم، أما الثانية فتخضع للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج بمعدل 10% مع الحق في الخصم.

كما تجدر الإشارة إلى أن المعدلات المطبقة هي قانونية، أي لا تعكس كلية العبء الحقيقي الذي هو على كاهل المستهلك، لأنها تحسب على أساس رقم الأعمال بما في ذلك الرسم (TTC). وعلى هذا فإن المعدل الحقيقي الذي يتحمله المستهلك النهائي فعلا يتحدد بالعلاقة التالية :

$$\text{المعدل الحقيقي} = \frac{\text{المعدل القانوني}}{100 - \text{المعدل القانوني}} \times 100$$

$$TR = \frac{T._L}{100 - T_L} \times 100$$

حيث : المعدل الحقيقي : T_R

المعدل القانوني: T_L

أمثلة : إن المعدل الحقيقي المقابل للمعدل القانوني 7 % هو :

$$\frac{7}{100-7} \times 100 = 7{,}52\ \%$$

- وبالتالي فإن المعدلات الحقيقية المقابلة للمعدلات القانونية الآتية هي :

7 % يقابله 7,52 %

10 % يقابلة 11,11 %

20 % يقابله 25 %

30 % يقابله 42,85 %

40 % يقابله 66,66 %

60 % يقابله 150 %

77 % يقابله 334,78 %

ج - **بالنسبة لكثرة الإعفاءات** : تميز نظام الرسوم على رقم الأعمال، بكثرة الإعفاءات لدرجة أنه وصف بقانون الإعفاءات، وفي هذا الإطار نجد الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج كان يحتوي على سبعة وستون إعفاءا لنظام الواردات، وأن الرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات فكان على تسعة عشر (19) إعفاءا.

إن كثرة الإعفاءات قد تجد ما يبررها فيما يتعلق بالصحافة، والمواد الواسعة الاستهلاك كالاعتبارات الاجتماعية مثلا، غير أن بقية الاعفاءات تبقى مضرة للقطاعات الاقتصادية. فمثلا إعفاء صناعة العتاد الفلاحي، يجعل المؤسسة المنتجة لا تستفيد من خصم الرسوم التي أثقلت بعض عوامل التصنيع، ومن ثم تزيد تكاليف التصنيع.

زيادة على الانتقادات السابقة، يمكن القول بأن نظام الرسوم على رقم الأعمال (T.U.G.P-T.U.G.P/S) يوسع من قيمة المطرح (الوعاء) الذي تفرض

عليه الرسوم خلال المراحل المتتابعة لفرضها. فانتقال السلعة من المنتج إلى تاجر الجملة يؤدي إلى أن يدفع المنتج الرسم، ثم يضاف الرسم الذي دفع إلى تكاليف السلعة، بحيث عندما تنتقل من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة يفرض الرسم على هذه التكاليف بما فيها الرسم، وعند انتقال السلعة من تاجر التجزئة إلى المستهلك النهائي يدخل الرسم الذي دفعه تاجر التجزئة ضمن التكاليف، وهكذا يحصل إرتفاع في الأسعار كنتيجة لتضخم التكاليف.

وعلى هذا، يمكن القول بأن نظام الرسوم على رقم الأعمال السابق يؤدي إلى التضخم بصفته إنعكاسا مباشرا لنظام ضريبي يساعد على ذلك، وهذا ما أدى إلى مراجعة نظام الرسوم على رقم الأعمال.

أولاً : تقديم الرسم على القيمة المضافة في إطار الإصلاح الضريبي

إن الإصلاح الضريبي فيما يخص الرسوم على رقم الأعمال، يترجم من خلال قانون المالية لسنة 1991 الذي يدخل الرسم على القيمة المضافة (TVA) خلفا للرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (T.U.G.P)، والرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات T.U.G.P/S.

يتميز الرسم على القيمة المضافة بالمميزات التالية :

1- يشكل ضريبة على الإنفاق (الاستهلاك) يتحملها المستهلك النهائي.

2- يعد ضريبة قيمية (AD-VALOREM)، لكونها تحسب بتطبيق معدل نسبي على قيمة المنتج أو الخدمة.

3- يعتبر ضريبة بسيطة، نظرا لقلة المعدلات المستعملة.

4 - يمثل ضريبة عامة على المنتجات والخدمات، لأنها تمس كل المراحل التي تمر بها السلعة أو الخدمة إلى غاية وصولها للمستهلك النهائي.

5- يسمح بضمان عدالة ضريبية أكبر للمستهلك النهائي فيما يخص المنتجات المنجزة في الوطن (محليا) ومثيلتها المستوردة، لأن وعاءها لا يتكون في كل مرحلة من قيمة السلعة بكاملها، وإنما بالقيمة المضافة، أي بمقدار مساهمة المشروع في العملية الإنتاجية.

وفي هذا الإطار، لقد اعتبرت الضريبة على القيمة المضافة، أداة من أدوات التكامل الاقتصادي لدول السوق الأوروبية المشتركة[1].

6- تسدد بطريقة مجزأة في كل مرحلة، نظرا لأن الخاضعين لها، يدفعون الرسوم المطابقة بعد خصم الرسوم القابلة للحسم منها المبينة في فواتير المشتريات أو الخدمات.

وتسمح هذه الطريقة بـــ :

- إمداد إيرادي منتظم لخزينة الدولة.

- تخفيض العبء الضريبي المحمل على المنتج الأخير، وذلك بتوزيع أخطار الإفلاس (في حالة الرسم المستحق على المبيعات يفوق بكثير الرسم المدفوع عن الشراء) على مختلف مراحل الدورة الاقتصادية.

- تحفيز المكلفين على الفوترة للاستفادة من الحسم، ومن ثم تعد وسيلة لمكافحة التهرب الضريبي.

ويطبق الرسم على القيمة المضافة :

1- عمليات البيع والأعمال العقارية : والخدمات من غير تلك الخاضعة للرسوم الخاصة، التي تكسر طابعا صناعيا أو تجاريا أو حرفيا، ويتم إنجازها في الجزائر بصفة اعتيادية أو عرضية.

2 - كما يطبق هذا الرسم أيا كان شكل أو طبيعة تدخل هؤلاء الأشخاص :
A titre habituel ou occasionnel

1) محمد سعيد فرهود، مرجع سابق، ص : 231

- الوضع القانوني للأشخاص الذين يتدخلون في إنجاز الأعمال الخاضعة للضريبة، أو وضعيتهم إزاء جميع الضرائب الأخرى.

3- عمليات الاستيراد.

تجدر الإشارة إلى أن عمليات البنوك والتأمين كانت قبل الإصلاح الضريبي تخضع للرسم الوحيد الإجمالي على تأدية الخدمات، ولقد عوملت هذه العمليات من طرف الإصلاح معاملة خاصة وانتقالية بإخضاعها للرسم على عمليات البنوك والتأمين "Taxe sur les operations bancaires et assurances **T.O.B.A** "على رقم الأعمال المحقق من طرف المؤسسات البنكية وشركات التأمين، ويعتبر غير قابل للخصم، وحددت نسبته على جميع العمليات البنكية والتأمينات بــ : 10% كمعدل عام، غير أنه حدد معدل مخفض بنسبة 7 % يطبق على :

- التأمين من الأخطار بما في ذلك أخطار الحرائق التي تصيب وسائل النقل بالسكة الحديدية والنقل الجوي والبحري.
- إعادة التأمين بجميع أنواعه.
- التأمينات المؤقتة على الحياة.

وبمجيئ قانون المالية لسنة 1995، تم إدراج عمليات البنوك والتأمينات ضمن مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، وأصبحت ابتداءا من أول جانفي 1995 العمليات المنجزة من طرف البنوك وشركات التأمين تخضع للمعدل المخفض من الرسم على القيمة المضافة بمعدل 13 % مع الحق في الخصم، وأن التغير في هذا المعدل يكون بموجب قوانين المالية.

ثانيا : العمليات الخاضعة للرسم على القيمة المضافة
Opérations imposables à la TVA

1. العمليات الخاضعة وجوبا **a titre Obligatoir** : يخضع للرسم على القيمة المضافة كل من :

1.1 - المبيعات والتسليمات : التي يقوم بها المنتجون الموضحة في المادة 4 من قانون الرسم على القيمة المضافة Ventes et Livriasons faites par les producteurs ويقصد **بالمنتج** le producteur الآتي :

أ-الشخص الطبيعي أوالمعنوي الذي ينشط بصفة رئيسية أو ثانوية باستخراج (Extraire) أو تصنيع (Fabriquer) المنتوجات ويتعهد بالتصنيع أو التحويل بصفته صانعا، أو مقاولا في التصنيع قصد إعطائها شكلها النهائي، أو العرض التجاري الذي تقدم فيه للمستهلك لكي يستعملها أو يستهلكها، وذلك سواء إستلزمت عمليات التصنيع أو التحويل إستخدام مواد أخرى، أم لا.

ب - الشخص الطبيعي، أو المعنوي الذي يحل فعلا محل الصانع للقيام في مصانعه، أو حتى خارجها بكل الأعمال المتعلقة بصنع المنتوجات، أو التقديم التجاري النهائي للمنتجات، كالرزم والتعليب، وإرسال أو إيداع هذه المنتوجات وذلك سواء بيعت تحت علامة أو باسم من يقومون بهذه العمليات أم لا.

- **الاستخراج Extraire** : يتضمن جلب المنتوج من باطن الأرض. أو بتفريقه من مادة أخرى موجودة أصلاً، ومستخرجة مسبقًا

- **الإنتاج production** : يتضمن إنتاج منتوج جديد انطلاقا من المواد، أو المنتجات أخرى (نصف مصنعة قيد التصنيع، تامة الصنع،...اله).

التحويلات البسيطة Façonner : تتضمن العمل باستخدام المواد المتأتية من الغير بغرض تحضير وإعداد المنتوج حتى يأخذ الصفة أو الصيغة التي تريدها، كما هو الشأن في الصباغ الذي يعتبر منتجا بالمفهوم الحقيقي إذا كان القماش الذي يتولي صبغه ملكا له، وإلا إعتبر مجرد مقدم للخدمات.

التحويل Tranformer يعني ادخال التعديلات اللازمة في الشكل أو في التركيب. عن طريق معالجة ذاتية أوكميائية بطريقة يدوية أو ميكانكية.

العرض التجاري Présentation commercial يتضمن إعطاء الممنتوج الشكل النهائي، أو التغليف الذي بموجبه سيسلم المنتوج للزبون. ويصبح عندئذٍ قابلاً للعرض والاستهلاك.

ملاحظة : يجب التمييز ما بين المنتج الإقتصادي le producteur économique، والمنتج الجبائي le producteur fiscal بحيث نجد أن :

- المزارع مثلا يعتبر منتجا اقتصاديا، ولكن ليس بمنتج جبائي، نظرا لكونه لا يدخل ضمن الأعمال ذات الطابع التجاري.

وفي هذا تميز المادة 4 من قانون الرسم على القيمة المضافة بين ثلاث أصناف من المنتجين الجبائيين وهم :

أ- المنتجون المباشرون les producteurs directs هم الأشخاص الذين يقومون بأنفسهم بأعمال الإنتاج.

ب- المنتجون بالإحلال les producteurs par substitution هم الأشخاص الذين يحلون محل المنتج للقيام ببعض العمليات المرتبطة بأعمال الإنتاج (التعليب، الرزم،...الخ).

ج - المنتجون بواسطة الغير les producteurs par tiérs هم الأشخاص الذين لا يقومون بأعمال الإنتاج بأنفسهم، بل يسندونها لآخرين، لكن لحساباتهم الخاصة وليس لحساب الغير.

1-2- الأشغال العقارية Travaux Immobiliéres من بين الأشغال العقارية يمكن ذكر:

- أشغال التجهيز (التركيب، التدفئة، الكهرباء، الترصيص).
- أشغال التصليح للمباني.

3.1- المبيعات والتسليمات على الحال الأصلي Les ventes et les livraisons en l'etat. من المنتجات أو البضائع الخاضعة للضريبة والمستوردة والمنجزة وفقا لشروط البيع بالجملة من قبل التجار المستوردين.

1. 4 - المبيعات التي يقوم بها تجار الجملة : ويفهم بعبارة تاجر الجملة، التجار الذي يبيعون إما لتجار آخرين بغية إعادة البيع، أو بنفس شروط السعر أو الكمية لمؤسسات، مستثمرات، أو جماعات عمومية أو خاصة.

5.1 التسليمات لأنفسهم les livraisons à soi- même : وتتكون :

1-5-1- عمليات تثبيت القيم المنقولة التي يقوم بها الخاضعون للرسم.

1-5-2- الأملاك غير تلك المثبتة التي يقوم بهاالخاضعون للرسم لأنفسهم، لتلبية حاجاتهم الخاصة، أو حاجيات مستثمراتهم المختلفة، على ألا تستعمل هذه الأملاك لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أو تكون معفاة طبقا للمادة 9 (عمليات البيع الخاضعة بالخبز ودقيق الاختباز المستعمل في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد ومشتقاته الناتجة عن طحن الحبوب، عمليات البيع الخاضعة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية، عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل إقتناء أو بناء مساكن فردية، عمليات إعادة التأمين ...الخ. " أنظر المادة 9 قانون الرسم على القيمة المضافة ").

1-6- عمليات الإيجار، وأداء الخدمات، وأشغال الخدمات والبحث وجميع العمليات من غير المبيعات والأشغال العقارية.

1-7- بيوع العقارات، أو المحلات التجارية التي يمارسها الأشخاص الذين يشترون هذه الأملاك بإسمهم، وذلك بصفة اعتيادية أو عرضية، قصد إعادة بيعها بالإضافة إلى :

- عمليات الوساطة فيما خص بيع العقارات والمحلات التجارية.
- عمليات تجزئة الأراضي لأجل البناء وبيعها التي يقوم بها ملاك القطع الأرضية وفقا للشروط المنصوص عليها في التشريع المعمول به.

- عمليات بناء العمارات ذات الاستعمال السكني أو المخصصة لإيواء النشاط المهني الصناعي أو التجاري وبيعها إذا كانت منجزة في إطار نشاط الترقية العقارية.

1-8- المتاجرة في الأشياء المستعملة من غير الأدوات والمكونة كليا أو جزئيا من البلاتين، أو الذهب، أو الفضة أو من الأحجار الكريمة الطبيعية، أو الأشياء المقيدة تحت الرقمين 01-71 والأدوات العتيقة والأشياء المشمولة في المجموعات المقيدة تحت الرقمين 06-99 و07-99 من التعريفة الجمركية.

1-9- العمليات المحققة في إطار ممارسة المهنة الحرة التي يقوم بها الأشخاص الطبيعيون والشركات باستثناء العمليات ذات الطابع الطبي، وشبه الطبي والبيطري.

غير أنه تبقى خاضعة للرسم على القيمة المضافة الخدمات المتعلقة بالإيواء والإطعام التي تقدمها المؤسسات العلاجية من غير تلك الخاضعة للصحة العمومية.

1-10- الحفلات الفنية والألعاب والتسليات بمختلف أنواعها التي ينظمها أي من الأشخاص، ولو تصرف تحت ستار الجمعيات الخاضعة للتشريع الجاري به العمل.

1-11- خدمات الهاتف والتلكس التي تؤديها إدارة البريد والمواصلات.

1-12- عمليات البيع التي تمارسها المساحات الكبرى، وكذا نشاطات التجارة المتعددة، وكذا تجارة التجزئة باستثناء العمليات التي يقوم بها المكلفون بالضريبة الخاضعون للنظام الجزافي.

ويقصد بالتجارة المتعددة Commerce multiple عمليات شراء وإعادة البيع المحققة وفق شروط البيع بالتجزئة والتي تتوفر على الشروط الآتية :

- يجب أن تتعلق المواد المعروضة للبيع بأربعة أصناف على الأقل من التجارة المتعددة، وهذا مهما كان عدد المواد المعروضة للبيع.

- يجب أن يكون المحل مهيئا بطريقة تسمح بالخدمة الذاتية.

1-1-13- العمليات التي تنجزها البنوك وشركات التأمين (محدثة بموجب قانون المالية لسنة 1995).

2- العمليات الخاضعة للضريبة اختياريا : Opérations imposables par option يجوز للأشخاص الطبيعيين والمعنويين الذين يقع نشاطهم خارج مجال تطبيق الرسم أن يختاروا بناءا على تصريح منهم، إكتساب صفة المكلفين بالرسم على القيمة المضافة على أن يسلموا السلع والخدمات لـــ :

- التصدير.
- الشركات البترولية.
- المكلفين بالرسم الآخرين.

- مؤسسة تتمتع بنظام الشراء بالإعفاء المنصوص عليها في المادة42 ويخضع وجوبا لنظام الربح الحقيقي، الذين إختاروا الدخول إلى نظام الرسم على القيمة المضافة.

كما يمكن طلب الاختيار في أي وقت من السنة و يجب أن ينهى الإختيار إلى علم مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان فرض الضريبة، ويصبح نافذا اعتبارا من اليوم الأول من الشهر الذي يكتتب فيه الاختيار.

يمكن أن يشمل الاختيار كل العمليات، أو جزء منها ما لم يحصل تنازل أو توقف عن النشاط، يغطي الاختيار وجوبا فترة تنتهي في 31 ديسمبر من السنة الثالثة التي تلي السنة التي بدأ فيها سريان الاختيار.

ويحدد الاختيار ضمنيا ما لم يحصل نقض صريح يقدم في ظرف ثلاثة أشهر قبل انقضاء كل فترة.

ثالثا : الإعفاءات Les éxonérations

تمنح إعفاءات من الرسم على القيمة المضافة، وتحدد بموجب قوانين المالية وتشكل هذه الاعفاءات إجراءات خاصة تخالف النظام العام للضريبة، كما تعتبر إعانات مباشرة من الدولة بغرض ترقية قطاعات النشاط والمنتجات والخدمات.

وعموما تستجيب هذه الإعفاءات إلى الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

ويمكن قراءة هذه الاعتبارات في قانون الرسم على القيمة المضافة من خلال الاستثناء من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة الموضحة في المادة 08 على النحو التالي :

1- عمليات البيع المتعلقة بـــ :

أ – المنتوجات التي تخضع للرسم على الذبح.

ب – مسالخ الحيوانات الخاضعة للرسم على الذبح، ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.

2 – العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي عن مبلغ 100.000دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات وعن مبلغ 130.000 دج، بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.

ولتطبيق أحكام هذه الفقرة، يكون رقم الأعمال الإجمالي الذي يعتمد عليه كل سنة، هو ذلك الذي يحقق خلال السنة السابقة، وإذا لم يمارس المعني نشاطه طيلة السنة كلها يقدر المبلغ السنوي لرقم أعماله المحقق طيلة فترة الاستغلال (المادة 08) وتعفى من الرسم على القيمة المضافة (المادة 09 المعدلة بموجب المادة 21 من قانون المالية لسنة 2001) ما يلي :

1-عمليات البيع الخاصعة بالخبز ودقيق الإختباز المستعملة في صنع هذا الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذا العمليات الخاصة بالسميد ومشتقاته الناتجة عن طحن الحبوب على شكل بذور.

2-عمليات البيع الخاصة بـــ :

- الحليب وقشدة الحليب غير المركزين وغير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى (التعريفة الجمركية رقم 01- 04).

- الحليب وقشدة الحليب المركزين أو الممزوجين بالسكر، أو محليين بمواد أخرى بما فيها حليب الأطفال (التعريفة الجمركية رقم 02-04).

3- عمليات البيع الخاصة بالمنتوجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.

4 - العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان، أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة بشروط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

5 - العمليات التي يكون هدفها الوحيد إقامة نصب تذكارية لشهداء ثورة التحرير الوطني، أو لشرف جيش التحرير الوطني المبرمة مع جماعة عمومية أو مجموعة مؤسسة بصفة قانونية.

6 - السيارات السياحية الجديدة التي تفوق سعة إسطوانتها 1600 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك وإيقاد شرارة (بنزين) و2000 سم^3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاذ بمكبس (الديازال)، وكذا السيارات النفعية الجديدة التي يقل وزن حمولتها عن 3500 كلغ، أو يساويها المقتناة كل خمس سنوات من طرف معطوبي ثورة التحرير الوطني الذين تتعدى نسبة عطبهم 60% أو تساويها.

ويستفيد المعطوبون الآخرون الذين تقل نسبة عطبهم 60% من تخفيض في الرسوم المستحقة يساوي نسبة عطبهم.

يمكن التنازل عن السيارات المذكورة أعلاه، وذلك بعد إعادة دفع الامتياز الجبائي الممنوح لهذه الفئة من المستفيدين ضمن الشروط التالية :

أ - إعادة دفع كل الامتياز الجبائي الممنوح في حالة التنازل عن السيارات في أجل يقل عن ثلاث (03) سنوات إبتداءا من تاريخ إقتنائها.

ب - إعادة دفع نصف الإمتياز الجبائي الممنوح في حالة التنازل عن السيارات في أجل يزيد عن ثلاث (03) سنوات، ويقل عن خمس (05) سنوات أو يساويه.

جـ - لا يعاد دفع أي مبلغ بعد خمس (05) سنوات.

غير أنه في حالة وفاة المالك خلال المدة التي لا يجوز فيها التنازل المشروط عن السيارة والمذكورة أعلاه، يمكن أن تكون السيارات المشار إليها أعلاه، محل إرث أو تنازل بعد الإرث بدون دفع للرسوم.

لا يحتج بشرط خمس (05) سنوات المشار إليه في أحكام الفقرة 3 السابقة، بعد حادث أو بسبب آخر، بعد إثبات عدم صلاحية السيارة، من طرف المصالح التقنية المختصة.

7- السيارات المهيئة خصيصا، ذات أقدمية أقصاها ثلاث (03) سنوات وذات قوة لا تفوق سعة اسطوانتها 1600 سم3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد شرارة (بزنين) و2000سم3 بالنسبة للسيارات ذات محرك بمكبس وإيقاد يمكبس (ديزل)، (المقتناة كل خمس (05) سنوات من طرف أشخاص مدنيين مصابين بشلل، أو الذين بترت أطرافهم السفلى، وكذا أبناء الشهداء المعوقين حركيا، أو المعوقين حركيا الحائزين على رخصة سياقة من صنف "و" مهما كان الطرف أو الأطراف المعوقة.

8- المقاعد المتحركة والعربات المماثلة الخاصة بالعاجزين، بما فيها تلك المجهزة بمحرك أو آليات أخرى للدفع (رقم 13-87 من التعريفة الجمركية) والدراجات النارية، والدراجات ذات محرك إضافي المهيئة للعاجزين (رقم 90 -00-12-87 من التعريفة الجمركية).

9- مواد التجهيز والمنتجات والمواد، وكذا الأشغال والخدمات التي حددت قائمتها بموجب التنظيم المتعلق بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة، والغازية والبحث عنها واستغلالها وتميعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها، أو تنجزها المؤسسة "سوناطراك"، وكذلك تلك المقتناة أو المنجزة لحسابها والشركات البترولية المشتركة معها ومقاولوها من الباطن اللذين يعملون في هذا القطاع فقط.

وتحدد كيفيات تطبيق هذا البند بموجب قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالطاقة.

10- بغض النظر في كل حكم تشريعي مخالف العمليات المحققة من طرف بنك الجزائر والمرتبطة مباشرة بمهمته في إصدار النقود وكذا المهام التي يختص بها.

وتحدد هذه العمليات عند الحاجة، عن طريق التنظيم.

11- السلع المرسلة على سبيل التبرعات للهلال الأحمر الجزائري والجمعيات أو مصالح الخدمات ذات الطابع الإنساني المحددة قائمتها عن طريق التنظيم، إذا كانت موجهة للتوزيع مجانا على المنكوبين أو المحتاجين، أو لفئة أخرى من الأشخاص الذين يستحقون المساعدة، أو المستعملة لغايات إنسانية وكذا التبرعات الموجهة على أي شكل للمؤسسة العمومية.

تحدد كيفيات تطبيق هذا الإجراء عن طريق التنظيم.

12- التظاهرات الرياضية أو الثقافية أو الفنئة، وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.

يمنح الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بموجب قرار يصدره المدير العام للضرائب.

13- مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، عمليات الأشغال العقارية والخدمات المتعلقة بالمواصلات السلكية واللاسلكية وبالمياه والكهرباء وتأجير المحلات المؤثثة أو غير المؤثثة المحققة لحساب البعثات الديبلوماسية أو القنصلية المعتمدة بالجزائر أو لصالح أعوانها الديبلوماسيين أو القنصلية.

تستفيد كذلك من هذا الإعفاء مع مراعاة مبدأ المعاملة بالمثل، المواد المقتناة محليا من طرف البعثات الديبلوماسية، أو القنصلية، أو أعوانها الديبلوماسيين أو القنصلية، وتحدد كيفيات منح هذا الإعفاء وكذا الحد الأدنى لسعر الوحدة لهذه المواد بموجب قرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالمالية والشؤون الخارجية.

14- على أساس مبدأ المعاملة بالمثل :

أ- تسليم المواد المخصصة لتموين السفن الوطنية والأجنبية المجهزة للملاحة ما بين موانئ دولية محددة، وطائرات شركات الملاحة الجوية عن أدائها لخدماتها المنجزة على خطوط دولية.

ب - أداء الخدمات المقيدة لسد الحاجيات المباشرة للسفن والطائرات المذكورة أعلاه وحمولتها.

- الخدمات المقيدة لسد الحاجات المباشرة للسفن وحمولتها: قطر أو جر السفن القيادة والإرساء، جر السفن من الموانئ إلى عرض الموانئ والتموين بالمياه، تنقية السفن من العوالق، وصيانة السفن، مسك السفن، ورسو السفن في عرض الموانئ وكنس الرصيف وساطة حجز السفن، وعمولة تأجير السفن والمهاتفة من على ظهر السفينة، والخبرات البحرية

والتفتيشات، والأتاوي المينائية وصيانة السفن، وشحن أو تفريغ السلع من السفن إلى العربات الحديدية، أو الشاحنات وإستعمال المحطات البحرية والصعود إلى السفن والنزول منها، وكراء الصناديق المخصصة (الحاويات) لشحن البضائع وعمليات الضخ، وتأمين تآكل السفن.

- الخدمات المقدمة لسد الحاجات المباشرة للطائرات والنقل الدولي التي تقوم بها :

هبوط وإقلاع وخدمات تقنية مرتبطة بتوصيل الطائرات وتوقفها وإقلاعها وتصليح وتنظيف وصيانة الطائرات وعتادها وتجهيزاتها، إستعمال منشآت المطارات لاستقبال الركاب والبضائع، إستعمال المنشآت المخصصة لتموين الطائرات وتوقفها وإرسائها، واستعمال المآرب، امتطاء الركاب وشحن أمتعتهم ونزولهم من الطائرات، وشحن الطائرات وتفريغها.

15- عقود تأمين الأشخاص كما حددها التشريع المتعلق بالتأمينات.

16-عمليات القروض البنكية الممنوحة للعائلات من أجل اقتناء أو بناء مساكن فردية.

17- العمليات المتعلقة بالبيبرو.

18- عمليات االبيع المتعلقة بالجيوب الخاصة بأمراض المعدة ذات التعريفة الجمركية الفرعية رقم 90.21.90.00.

19- عمليات إعادة التأمين.

20- عقود التامين المتعلقة بأخطار الكوارث الطبيعية.

21- الإبل

22- الفوائد التأخيرية الناجمة عن صفقات عمومية مرهونة لصالح صندوق ضمان الصفقات العمومية[1].

23-عمليات الاقتناء المنجزة من طرف البنوك والمؤسسات المالية في اطار عمليات القرض الايجاري[2].

24- الحصادات الدراسة les moissonneuses batteuses المصنوعة في الجزائر[3].

كما تعفى من الرسم على القيمة المضافة عند تصديرها المنتوجات المعفى بيعها في الداخل من الرسم المذكور، وذلك وفقا لنفس الشروط وبنفس التحفظات.

وتعفى أيضا من الرسم على القيمة المضافة عند الاستراد (المادة 11):

1- البضائع الموضوعة تحت أحد الأنظمة الموقفة للحقوق الجمركية التالية:

الاستيداع والقبول المؤقت والعبور والمناقلة والإيداع، وهذا دون الاخلال بالأحكام الخاصة التي نص عليها قانون الجمارك في هذا المجال، ولا سيما المادة 178 منه.

2 - البضائع التي تستفيد من القبول الاستثنائي مع الإعفاء من الحقوق الجمركية وفقا للشروط المنصوص عليها في المواد 179 و 202 و 213 من قانون الجمارك.

---

[1] - المادة 24 من قانون المالية لسنة 2006 المتممة للمادة 9 من قانون الرسوم على الاعمال .
[2] - المادة 17 من قانون المالية لسنة 2008 المتممة للمادة 9 من قانون الرسوم على الاعمال
[3] - المادة 16 من قانون المالية لسنة 2009 المتممة للمادة 9 من قانون الرسوم على الاعمال

3- سفن الملاحة البحرية المقيدة في التعريفة الجمركية رقم 01-89، 02-89 -05-89، 06-89، 07-89 و 08-89، و كذا الطائرات المخصصة لمؤسسة الملاحة الجوية.

4 - المواد والمنتوجات الخام أو المصنعة المعدة لإستخدامها في بناء السفن الملاحية والطائرات المذكورة في الفقرة 3 أعلاه واعدادها وتجهيزها وإصلاحها وتحويلها.

- الطائرات والمحركات والمعدات وقطع الغيار، والعتاد والوقود والشحوم المعدة حصر للطائرات وإستعمال مدارس الطيران ومراكز التدريب المعتمدة.

5 - ترميمات السفن والطائرات الجزائرية وإصلاحها، والتحويلات التي أدخلت عليها في الخارج.

6 - الذهب للإستعمال النقدي ذو التعريفة الجمركية الفرعية رقم 20.00-08-71، والنقود الذهبية ذات التعريفة الفرعية رقم :71.18.90.10.

7- البضائع المستوردة في إطار المقايضة وفقا للشروط المحددة في التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل.

ولا يمكن أن تستفيد من الإعفاءات المنصوص عليها في المادتين 9 و11 الا المنتوجات ذاتها، المذكورة على وجه التخصيص في تطبيق التعريفة الجمركية، بإستثناء تلك المشابهة لها.

رابعا : الحدث المنشئ للرسم Le fait générateur

الحدث المنشئ للضريبة هو الواقعة الذي يتولد عنها الدين من المكلف نحو الخزينة، ويختلف حسب طبيعة العملية إن كانت محققة في الداخل، أو عند الاستراد أو التصدير.

1 - في الداخل :

يتكون الحدث المنشئ للرسم من :

أ- بالنسبة للمبيعات، من التسليم القانوني أو المادي للبضاعة.

وفيما يخص الماء الصالح للشرب من طرف المؤسسات الموزعة له ، فإن الحدث المنشئ للرسم يتكون من قبض الثمن كليا أو جزئيا[1].

يتكون الحدث المنشئ للرسم للرسم من تحصيل الثمن كليا أو جزئيا بالنسبة للمبيعات المحققة في إطار الاسواق العمومية،وفي غياب التحصيل يصبح الرسم على القيمة المضافة مستحق الأداء بعد أجل سنة ابتداءا من تاريخ التسليم القانوني أو المادي للبضاعة[2].

ب- بالنسبة للأشغال العقارية، من قبض المبلغ كليا أو جزئيا فيما يخص صفقات الأشغال.

وفيما يتعلق بالمؤسسات الأجنبية التي تمارس نشاطاتها بالجزائر، وبالنسبة لمبلغ الرسم الذي يبقى مستحقا عند إنتهاء الأشغال يعد الرسم المدفوع عند كل تحصيلا، يتكون الحدث المنشئ من الاستلام النهائي للمنشأة المنجزة.

---

[1] - المادة 6 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدلة والمتممة للمادة 14 من قانون الرسوم على الأعمال.

[2] - المرجع نفسه.

ج – بالنسبة للتسليمات للذات من المنقولات المصنوعة ومن الأشغال العقارية، يتكون الحدث المنشأ من التسليم.

د- بالنسبة لتأدية الخدمات، بقبض المبلغ جزئيا أو كليا.

2- عند الاستيراد :

يتكون الحدث المنشئ للرسم بجمركة البضائع، والمدين بالرسم على القيمة المضافة عندئذ هو المصرح لدى الجمارك.

3- عند التصدير :

يتكون الحدث المنشئ للرسم بالنسبة للعمليات الخاضعة الموجهة للتصدير، بمجرد تقديمها للجمارك والمدين بهذا الرسم هو المصرح لدى الجمارك.

خامسا : الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة La base d'imposition

يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من سعر السلع، أو الأشغال أو الخدمات بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، باستثناء الرسم على القيمة المضافة ذاتها.

وتتمثل المصاريف الواجب إضافتها في الأساس الخاضع للرسم في :

- مصاريف النقل إذا كانت على عاتق البائع.
- مصاريف التغليف في حالة بيع السلع بغلافات غير قابلة للإسترجاع.
- العمولات، السمسرات، منح التأمين وكل المصاريف المدفوعة من طرف البائع وتفوتر إلى الزبون.

أما العناصر التي تخصم من الأساس الخاضع للرسم فتتمثل في :

- الحسميات Rabais، والتنزيلات Remises، والمرتجعات Ristournes الممنوحة، ولا تدخل فيه حسوم القبض النقدي وحقوق الطوابع الجبائية.

- المبلغ المودع بالأمانة على الغلافات الواجب إعادتها إلى البائع مقابل تسديد هذا المبلغ.

- المصروفات Les débeurs المترتبة على النقل التي قام به المدين نفسه لتسليم البضاعة الخاضعة للرسم، والتي تخضع لمعدل الرسم على القيمة المضافة الخاص بها عندما تكون مفوترة على حدة.

ويتكون الأساس الخاضع للرسم من :

1- بالنسبة لعمليات البيع، من مبلغ المبيعات.

2 - بالنسبة للتسليمات للذات من سعر البيع بالجملة للمنتوجات المماثلة أو من سعر التكلفة مضافا إليه ربح المنتوج المصنع (حالة الأموال المنقولة) ومن تكلفة الإنجاز في حالة الأموال العقارية.

3 - بالنسبة لصفقات الأشغال العقارية المبرمة مع الشركات الأجنبية يتكون المبلغ الخاضع للرسم من المبالغ المدفوعة بالعملة الأجنبية والمحولة إلى الدينار الجزائري بسعر الصرف الساري المفعول في تاريخ التوقيع على الصفقة، أو العقد، أو الملحق الذي تستحق بموجبه هذه المبالغ.

4 - بالنسبة لوكلاء النقل ووسطاء العبور: يتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من :

- أجورهم الإجمالية، أي من جميع المبالغ المقبوضة بعد خصم المدفوعات المتعلقة بمصاريف النقل ذاته، دون سواها ومصاريف الشحن والتفريغ والتحميل، عندما تكون هذه الأعمال ضرورية للنقل ذاته، وللتخليص الجمركي على أن يثبت الدفع.

5- بالنسبة لأصحاب الامتيازات الملتزمين بالحقوق البلدية Les de droit communaux concessionnaires et adjudication : يتكون المبلغ الخاضع للرسم من :

- مـــبلغ الإيرادات المخصوم منها مبلغ الالتزام المدفوع للبلدية إن كان هؤلاء يقومون بتحصيل الحقوق لحسابهم الخاص.

- الأجر الثابت النسبي La rémuneration fixe ou proportionnelle إذا كانت الحقوق تحصل لحساب البلدية.

6- **بالنسبة للمؤسسات الفرعية** : Les entreprises dépendantes تعرف الشركة الفرعية بأنها كل شركة تكون في تبعية لشركة أخرى، أو تحت إدارتها بحكم أنها تقوم باستغلال فرع أو عدة فروع من هذه الشركة.

وتعتبر الشركة تابعة لشركة أخرى أو مدارة فعلا من من قبلها، كل شركة تملك فيها الشركة المديرة مباشرة أو بواسطة أشخاص، إما معظم رأس المال، أو أغلبية الأصوات التي يمكن التعبير عنها في جمعيات الشركاء، أو المساهمين أو تمارس وظائف سلطة القرار.

- ففي حالة ما إذا تم البيع على يد شركة تكون فرعا "Filiale " لشركة خاضعة للرسم على القيمة المضافة، أو على يد شركة تكون أُمًا لتلك، يؤسس الرسم المستحق ليس على ثمن بيع الشركة المدينة للشركة المشترية، وإنما على ثمن البيع المطبق من قبل هذه الأخيرة، سواء أكانت غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة أم كانت معفاة منه.

7- **بالنسبة للفرازين** : Les lotisseurs، وتجار الأملاك العقارية والمتاجر، فيتكون رقم الأعمال الخاضع للرسم من الفرق بين سعر البيع وسعر

الشراء بما فيه كل المصاريف والحقوق والرسوم، ماعدا الرسم على القيمة المضافة.

8- عند الاستيراد : يتكون المبلغ الخاضع للرسم من القيمة لدى الجمارك، بما فيها الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

مثال : في سنة 2001 تم استيراد منتجات بسعر شراء = 90 دولار أمريكي، مصاريف التأمين = 80,27 دج ، مصاريف النقل = 145,5 دج سعر الصرف هو 77,49140 للدولار الواحد.

نسبة الحقوق الجمركية D.D = 45 %

الأتاوة الجمركية R.D = 2 %

أتاوة التخليص الجمركي R.E.D 0,4 % أو 4 %

معدل الرسم على القيمة المضافة T.V.A 17 %

المطلوب : حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة.

الحل : سعر الفاتورة 90 دولار × 77,49140 = 6974,23 دج

- القيمة الجمركية (V. D) =

سعر الفاتورة بالعملة الوطنية + النقل + التأمين

= 6974,23 + 80,27 + 145,5 = 7200 دج

الحقوق الجمركية : القيمة الجمركية لا معدل D.D = 7200 × 45 %

= 3240 دج

- الأتاوة الجمركية (R.D) = القيمة الجمركية (D.D) × معدل الأتاوة الجمركية = 7200 × 0,4 % = (28,8 دج)

- أتاوة التخليص الجمركي (R.F.D) : القيمة الجمركية × معدل R.F.D
= 7200 × 2 % = 144 دج

المبلغ الخاضع للرسم على القيمة المضافة = [القيمة الجمركية + الحقوق الجمركية + الإتاوة الجمركية]
= V.D + D.D + R.D = 7200 + 3240 +28,8 = 10.468,80 دج
مبلغ الـ TVA = 10.468,80 × 17 % = 1779,69 دج.

9- عند التصدير : من قيمة البضائع عند التصدير بما فيها الرسوم والحقوق، باستثناء الرسم على القيمة المضافة.

سادسا : معدل الرسم على القيمة المضافة
Le taux de la TVA

يحسب الرسم على القيمة المضافة بتطبيق معدل محدد بواسطة القانون على الأساس الخاضع للضريبة، والمتمثل في رقم الأعمال. هذا الأخير يحتوي على سعر السلعة أو الأشغال بما في ذلك الحقوق والرسوم باستثناء الرسم على القيمة المضافة (رقم الأعمال خارج الرسم).

وقد حدد قانون المالية لسنة 1992 في المواد 21، 22، 23، 24 هذا المعدل كالآتي :

- المعدل المخفض الخاص le taux réduit spécial بـ 7 %
- المعدل المخفض le taux réduit بـ 13 %
- المعدل العادي le taux normal بـ 21 %
- المعدل المرتفع (المضاعف) le taux majoré بـ 40%

وتجدر الإشارة هنا بأن معدلات الرسم على القيمة المضافة شهدت تعديلات عبر قوانين المالية لسنوات1995، 1997، 2001 بحيث أصبحت مع قانون المالية لسنة 2001 في شكل معدلين هما المعدل المخفض 7% والمعدل العادي 17%.

ويمكن تلخيص مختلف التعديلات في معدل الرسم على القيمة من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 13 : ملخص تطور معدلات الرسم على القيمة المضافة في الجزائر

قوانين المالية المعدلات	قانون المالية لسنة 1992	قانون المالية السنة 1995	قانون المالية لسنة 1997	قانون المالية لسنة 2001
المعدل الخاص المخفف	% 7	% 7	% 7	**% 7**
المعدل المخفض	%13	%13	%14	ملغى
المعدل العادي	%21	%21	% 21	**%17**
المعدل المرتفع	%40	ملغى		

المعدل المخفض 7% (قانون المالية لسنة 2001)

المصدر قوانين المالية للسنوات : 1992 – 1995 – 1997 – 2001.

1 – السلع والخدمات الخاضعة للمعدل المخفض للرسم على القيمة المضافة 7%.

من بين المنتوجات والمواد والعمليات والخدمات التي تخضع الى المعدل المخفض **7%** نذكر :

– العمليات التي تقدمها المؤسسة العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري سونالغاز الخاصة بالغاز الطبيعي والطاقة الكهربائية.

– العمليات المحققة من طرف ورشات بناء السفن والطائرات.

- أعمال الطبع التي تقوم بها المؤسسات الصحفية، والتي تنجز لصاحبها، وكذا عمليات البيع المتعلقة بالجرائد والنشريات والدوريات ونفايات الطباعة.

– عمليات البناء وإعادة التهيئة و/ أو بيع السكنات.

– إيجار المساكن الاجتماعية المقبوض من طرف الهيآت المكلفة بتسييرها.

– المهن الطبية.

– عمليات ترميم الآثار والأماكن الخاصة بالتراث الثقافي.

– بائعو الأملاك وما شابهها

– المستفيدون من الصفقات.

- المنتوجات المتعلقة بأنشطة الحرف التقليدية التي تحدد قائمتها عن طريق التنظيم.

- الوكلاء بالعمولة و السماسرة.
- مصنوعات الفضة.
- المهن الطبية
- الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
- خدمة الإقبال على الهاتف.
- الوكلاء بالعمولة والسماسرة.
- العروض المسرحية والبالي والحفلات الموسيقية، والسيرك والعروض والمنوعات والألعاب بكل أنواعها.
- خدمة الإقبال على الإنترنت.
- خدمات التكوين التي تقدمها مؤسسات التكوين المعتمدة من طرف الدولة.
- الأفرشة الطبية المضادة للقروح ذات التعريفة الجمركية: 34.90.26.00
- أدوات أجهزة الجبارة ، والأجهزة المخصصة لتسهيل السمع للصم والأجهزة الأخرى المقبوضة باليد والمحمولة على الجسم أو المزروعة فيه من أدجل تعويض تقص أو عاهة (التعريف الجمركية 90.21
- الخدمات العلاجية المقدمة من طرف المحطات الإستشفائية المعدنية و محطات العلاج بمياه البحر.
- عمليات القرض بضمان الممنوح للعائلات.
- الأكياس البلاستيكية المنتجة في الجزائر والمخصصة لتوضيب الحليب[1].

---

[1]- المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 المتممة للمادة 23 من قانون الرسوم على الاعمال .

2 – السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي 17 %.

1.2 : السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي مع الحق في الخصم :

تخضع المنتوجات، السلع والخدمات والعمليات الأخرى غير تلك المعفاة، أو الخاضعة للرسم على القيمة المضافة بمعدل مخفض 7% إلى الرسم على القيمة المضافة، المعدل عادي 17 % لـــ :

- العمليات المتعلقة بالأنشطة الفندقية والسياحة.

2.2 : السلع والخدمات الخاضعة للمعدل العادي بدون الحق في الخصم

- العمليات التي تنجزها الملاهي وقاعات الموسيقي والمراقص.
- التظاهرات الرياضية بكل أنواعها.
- عمليات النقل باستثناء مستغلو سيارات الأجرة.

3 – معاملات التحويل Les coefficients de conversion:

يسمح هذا المعامل بتحويل المبلغ المقبوض المتضمن للرسم TTC toute taxe comprise بجعله خارجا للرسم Hors taxe (HT) الذي يتم التصريح به، والذي يشكل أساسا لحساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة، وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\text{المعامل} = \frac{100}{100 + \text{المعدل}}$$

المعدل المخفض7%المعامل0,934579

المعدل العادي17%المعامل 0,8547

توزع حصيلة الرسم على القيمة المضافة كما يلي[1]:

- 80% لفائدة ميزانية الدولة.
- 10 % لفائدة ميزانية البلديات مباشرة.
- 10 لفائدة الصندوق المشترك للجماعات المحلية.
- بالنسبة للعمليات المنجزة من قبل المؤسسات التابعة لاختصاص مديرية كبريات المؤسسات (D.G.E[2])، تدفع الحصة العائدة إلى البلديات، إلى الصندوق المشترك للجماعات المحلية.

---

[1] – قانون المالية التكميلي لسنة 2006.

[2]- D.G.E= **Direction des Grandes Entreprises.**

مثال1: لدينا مبيعات متضمنة الرسم TTCتقدر بـــ:

الحالة (01): 107.000دج (معدل الرسم 7%).

الحالة (02): 409.500 دج (معدل الرسم 17%)

أحسب مبلغ المبيعات الخاضعة للرسم، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة.

الحل:

الحالة (1):

المبيعات الخاضعة للرسم (خارج الرسم) = 107.000/(100 +7) 100x

$$= \frac{107.000}{107} \times 100 = 100.000$$ د.ج

مبلغ الـــ TVA = 100.000 × 7% = 7.000 دج

الحالة (2): 409.500 / 100+17) = (409.500 / 107)x 100 = 350.000

مبلغ الـــ TVA = 350.000 × 17% = 59.500 دج.

مثال2: بتاريخ 2005/05/23 قبض مقاول عن طريق البنك مبلغا يقدر بـــ 702.000 د.ج إجماليا متضمنا للرسم على القيمة المضافة(معدل الرسم 17%) عن أشغال أنجزها للغير، والمطلوب تحديد مبلغ المقبوضات الخاضعة للرسم، ومبلغ الرسم على القيمة المضافة.

المقبوضات الخاضعة للرسم (خارج الرسم) =

(702.000 /117) 100x=600.000 دج.

مبلغ الـــ TVA = 600.000 × 17% = 102.000 د.ج.

سابعا : الرسم الداخلي على الاستهلاك
La taxe intérieure sur la consommation (TIC)

تم إحداث هذا الرسم بموجب قانون المالية لسنة 1991، ويؤخذ بعين الاعتبار هذا الرسم عند حساب الرسم على القيمة المضافة، بحيث يدمج في الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة.

كما تسري على الرسم الداخلي على الاستهلاك القواعد الخاضعة بالتأسيس والتصفية، والتحصيل، والمنازعات المطبقة على الرسم على القيمة المضافة.

والمواد الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 14

حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك

المواد الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك PRDUITS	قيمة التعريفة TARIF	
	قانون المالية 1995	قانون المالية 2000
أولا: الجعة la bière	3.125 دج/هكل	3.500 دج / هكل
ثانيا : مواد التبغ والكبريت من صنع محلي : 1 – السجائر 1-1 السجائر من التبغ الأسود 1-2 السجائر من التبغ الأشقر 2 السيجار	 545 دج / كغ 710 دج / كغ 839 دج /كغ	 985 دج /كغ 1200دج / كغ 1400 دج / كغ

3 – تبغ التدخين	300دج/كغ	584 دج /كغ
4 – تبغ الاستنشاق	300 دج/كغ	675 دج و/ كغ
5 – الكبريت Allumettes	14دج لكل 100علبة تحتوي على الأقل 40 عودا على الأقل في كل علبة	25 دج/لكل 100 علبة
ثالثا : مواد التبغ والكبريت من صنع خارجي (مستورد)		
1– السجائر.		
1–1– سجائر من التبغ الأسود.	2072 دج / كغ	2580 دج/كغ
1–2– سجائر من التبغ الأشقر	2072 دج / كغ	2580 دج/كغ
2– السيجار	2260 دج / كغ	3050 دج/كغ
3– تبغ التدخين	1020دج / كغ	1500دج/كغ
4 – تبغ الاستنشاق	1020دج / كغ	1500دج/كغ
5 – الكبريت	30دج لكل 100 علبة وفي كل علبة 40 عودا على الأقل	90دج لكل 100 علبة

المصدر : قانونا المالية لسني 1995–2000

المنتجات الخاضعة للرسم الداخلي على الاستهلاك والتعريفات الخاضعة لها حسب قانون المالية 2001.

الجدول رقم 15 : حساب الرسم الداخلي على الاستهلاك لسنة 2001

المنتوجات الخاضعة للرسم	لتعريفات
أولا: الجعة............................	3610 دج/هكتولتر
ثانيا : مواد التبغ والكبريت	
1- السجائر	
أ - التبغ الأسود...............	1022 دج / كغ
ب - التبغ الأشقر...............	1245 دج / كغ
2 - السيجار........................	1453 دج / كغ
3 - تبغ للتدخين..................	602 دج / كغ
4 - تبغ للنشق والمضغ..........	700 دج / كغ
5- الكبريت.........................	26 دج لكل 100 علبة تحتوي على40 عودا على الأقل في كل علبة علبة

المصدر: قانون المالية لسنة 2001.

كما تخضع للرسم الداخلي على الاستهلاك المنتوجات والسلع المبينة في الدول التالي:

رقم التعريفة الجمركية	بيان المنتجات	النسبة
مستخلص الفصل الثالث	سلمون saumon	**%30**
08.03.00.10	موز طازج bananes frais	**%20**
08.04.30.00	أناناس ananas	**%30**
08.10.50.00	كيوي kiwi	**%30**
63.09.00.00	المواد الرثة articles friperie	**%20**
16.04.30.00	الكافيار وبدائله cavier et ses succedant	**%50**

المصدر: قانون المالية التكميلي لسنة 2007

* – تم اختيار المنتوجات والسلع من قائمة الجدول الاصلي المبين في المادة25 من قانون الرسوم على الاعمال المعدلة بموجب المادة 3 من قانون المالية التكميلي لسنة 2007

ثامنا : الحسم : la déduction

يكون الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير الشراء، أو البيانات، أو وثائق الاسترداد (D_{10})، والمحمل للعناصر المكونة لسعر عملية خاضعة للضريبة، قابلا للحسم من الرسم الواجب تطبيقه على هذه العملية.

لا يمكن أن يتم الحسم إلا على أساس التصريح الذي يودعه الخاضعون للرسم على القيمة المضافة، بخصوص رقم الأعمال الشهري الموالي للشهر الذي حررت فيه الفاتورة أو بيانات الاستيراد.

وفيما يخص الأموال الخاضعة للإهتلاك، يمكن أن يكون الحسم بصدد شهر شراء هذه الأموال، أو إنشائها (كحالة إنتاج المؤسسة لحاجاتها بنفسها).

مما سبق يمكن التمييز بين نوعين من الحسم.

- الحسم المادي déduction physique.
- الحسم المالي déduction financière.

1- الحسم المادي: هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين على فواتير شراء المخزونات، والخدمات المستعملة في العمليات الخاضعة للرسم، وهناك شروط للإستفادة من هذا الحسم وهي :

أ- الالتزام بقاعدة التفاوت الشهري La règle du décalage d'un mois التي مفادها أن مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير شراء المخزونات لشهر مارس مثلاً لا يجوز حسمها إلا مع التصريح الخاص برقم الأعمال لشهر أفريل الذي يودع قبل اليوم العشرين من شهر ماي لنفس السنة.

للإشارة أصبح يتم الحسم في الشهر الذي تم فيه التسديد الفعلي للرسم[1] ،أي حالة والشراء و التسديد الفوري، بينما في حالة مشتريات المخزونات الآجلة(على الحساب) تبقى قاعدةالتفاوت الشهـــري سارية المفعول.

ب – وجوب ظهور الرسم على فواتير الشراء.

2- **الحسم المالي** : هو استرجاع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المبين في فواتير حيازة الاستثمارات، ويتم في التصريح الخاص برقم أعمال الشهر الذي تم فيه الشراء (الحيازة).

هناك شروط للاستفادة من هذا الحسم هي :

– يجب أن تشترى السلع Biens (الاستثمارات) بضمان acquies à l'état neuf ou rénovés sous garantie، وأن تخصص لإنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أو تخصص لتصدير، أو لقطاع يستفيد من نظام الإعفاء من الرسم.

– يجب أن تسجل هذه السلع في الدفاتر المحاسبية بسعر شرائها، أو سعر تكلفتها بعد طرح الخصم الذي كانت محله.

– يجب أن تحفظ في ذمة المؤسسة لمدة خمس (05) سنوات بعد تاريخ شراءها أو إنشاءها.

<u>حالة خاصة</u>: في حالة عدم الاحتفاظ بالسلع التي منحت الحق في الخصم، أو التخلي عن صفة المدين بالرسم على القيمة المضافة خلال الأجل السابق ذكره، تلزم المؤسسة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة حسب السنوات المتبقية.

---

[1] – المادة 7 من قانون المالية التكميلي لسنة 2006 المعدلة لأحكام المادة 30 من قانون الرسوم على الأعمال.

4 – أمثلة :

مثال$_1$: من 1998//01/01 اشترت مؤسسة معدات وأدوات بـــ: 160.000دج خارج الرسم، معدل الرسم على القيمة المضافة 21% وفي 1999/12/26 تنازلت (باعت) هذه المعدات.

المطلوب : أحسب مبلغ الرسم المعاد دفعه للخزينة.

الحل :

مبلغ الـــ TVA على الشراء = 160000 × 21% = 33.600 إذن مبلغ الـــ TVA المحسوم حسب التصريح لمبيعات شهر فيفري 1998 هو 33.600 دج.

– التنازل تم بعد سنتين من الشراء، أي تبقى ثلاث سنوات فالمؤسسة ملزمة بإعادة دفع الرسم على القيمة المضافة بقيمة 33.600 × 3/5

= 20.160 دج.

مثال$_2$: قامت شركة ذات مسؤولية محدودة (البيع بالجملة) بالعمليات التالية :
بتاريخ 99/09/06 شراء مواد ولوازم بـــ 70.000 دج خارج الرسم (TVA =21%).

99/09/15 – دفع فواتير الكهرباء والغاز 1500دج (TVA 7 = %).

99/10/10 – حيازة آلة الإنتاج بـــ 100.000 دج خارج الرسم (TVA = 14%).

خلال شهر أكتوبر 99 حققت رقم أعمال (انتاج مباع) = 150.000دج خارج معدل الرسم على القيمة المضافة 21 % .

كما حققت رقم أعمال شهر نوفبر خارج الرسم يقدر بـــ 130.000 دج (TVA 21 %) لنفس الشهر وبلغت قيمة حيازة تجهيزات المكتب 85.000 دج خارج الرسم (معدل الرسم 21 %) بين كيف يتم الحسم مع تصريح لشهر أكتوبر ونوفمبر ؟

الحل :

التصريح الخاص لشهر أكتوبر يكون قبل 20 نوفبر 99 .

الرسم على مبيعات أكتوبر 150.000 × 21 % = 31.500

الحسم المالي (TVA على شراء آلة إنتاج)

100.000 × 14 % = 14.000

الحسم المادي مشتريات البضاعة والخدمات لشهر سبتمبر :

70.000 × 21 % = 14700

1500 × 7 % = 105

مجموع الحسومات : 14000 + 14700 + 105 = 28805

الرسم الواجب الدفع = 31500 − 28805 = 2695 دج

التصريح لشهر نوفمبر يكون قبل 20 ديسمبر 1999 :

− TVA على مبيعات شهر نوفمبر =

130.000دج. × 21 % = 37.300

− الحسم المالي 85000 × 21 % = 17850

- الحسم المادي. . . . . .لاشئ

مبلغ الرسم الواجب الدفع = 37.300 − 17850 = 19.450 دج

مثال3 : في شهر ماي 1998 اشترت مؤسسة شاحنة لنقل البضائع كلفة الحيازة خـارج الرسـم : 1800.000دج معـدل الـ TVA 21% مـبلغ الرسـم = 378.000 دج.

وتم التنازل عن الشاحنة في جويلية 2001.

المطلوب : كيف تتم التسوية في سنة 2001 لمبلغ الرسم المحسوم في 1998

الحل :

- مبلغ الرسم المحسوم في 1998 : 378.000 دج.

مدة الاحتفاظ بالشاحنة = أربع (04) سنوات.

1998−1999−2000−2001 = أربع (04) سنوات

- المدة المتبقاة : سنة واحدة.

- الرسم المعاد دفعه = 378.000 × 1/5 = 75.600دج.

فـإذا تم التنازل في سنة 2002 أو بعدها فلا يعاد دفع الرسم على القيمة المضافة.

ملاحظات :

1 - إذا كان مبلغ الرسم المستحق على المبيعات أقل من الرسم في القابل للحسم (على المشتريات)، يؤجل المبلغ المتبقي من الرسم إلى الأشهر الموالية.

ر.ق.م على المبيعات < من الحسومات

TVA /ventes < deductions⇒ précompte

مثال : TVA على مشتريات بضاعة لشهر جوان 17.000 دج.

TVA مستحقة على مبيعات بضاعة لشهر جويلية = 15.000 دج.

- هنا الحسم مادي.

- الفرق 2000 دج يؤجل إلى الشهر الموالي Précompte.

2 - إذا كان الرسم المستحق أكبر من الرسم القابل للحسم، فإن الفرق يدفع.

مثال : TVA على حيازة شاحنة نقل شهر فيفري 168.000 دج

TVA مستحقة على مبيعات فيفري = 210.000 دج.

التصريح الخاص لشهر فيفري يكون قبل 20 مارس.

-TVA على مشتريات فيفري (حسم مالي) يحق حسمها مع التصريح الخاص بشهر فيفري .

الفرق : 168.000 < 210.000 الفرق 42.000 دج يدفع.

3 - لا يقبل الحسم إلا إذا إستعملت المواد أو المنتجات أو الخدمات ...الخ، في عملية خاضعة للرسم فعلا، بعد تحويلها أو بدون ذلك.

4 - يجب إعادة دفع الرسم المحسوم la taxe déduite doit être reversée، وإجراء عملية التعديل في الحالات التالية :

أ - في حالة إخفاء السلع (السرقة، الضياع التلف...).

ب - إذا كانت العملية غير خاضعة للضريبة فعلا، وذلك في إستعمال السلع الخدمات في الحاجيات الشخصية لرئيس المؤسسة، كمبلغ الرسم على القيمة المضافة المحمل على فواتير الهاتف والكهرباء، والغاز الخاص بمنزل

شريك في شركة، أو إستعمال هذه السلع، والخدمات في عمليات معفاة من الرسم.

جـ – إذا اعتبرت العملية غير مدفوعة بصفة نهائية، غير أنه لا يعاد دفع الرسم في حالة بيع بخسارة، أو تصدير السلع أو الخدمات، أو تسليمها للشركات البترولية، أو إذا كانت قابلة للاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء.

5 – آلية الحسم : Mécanisme de déduction :

مثال :

يصنع منتوجا "produit" من طرف المنتج "ب" producteur وذلك باستعمال مواد أولية مشتراة من المنتج (أ) بسعر 700000 دج خارج الرسم على القيمة المضافة (تخضع عملية بيع المواد الأولية للرسم على القيمة المضافة) بمعدل 7%. المنتج (ب) يبيع منتوجه إلى تاجر الجملة (ج) بسعر 1.300.000 دج خارج الرسم، هذا الأخير يعيد البيع إلى تاجر التجزئة (د) بسعر 1.560.000 دج خارج الرسم. (تخضع مبيعات المنتج (ب) وبائع الجملة (د) بمعدل 17%. ويباع هذا المنتوج بالتجزئة من طرف بائع التجزئة (د) إلى المستهلك بمبلغ 1.950.000 دج (بائع التجزئة غير خاضع للرسم على القيمة **المضافة).**

في كل مرحلة من مراحل دورات المنتوج الإنتاج والتسويق، فإن مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه للخزينة، يحسب كما يلي :

* بيع المواد الأولية من (أ) إلى (ب) :

الرسم على القيمة المضافة = 700000 × 7 % = 490000 دج

* بيع المنتوج من (ب) إلى (ج) :

مبلغ الرسم على مبيعات (ب) = 1.300.000 دج × 17%

= 221000 دج.

خصم الرسم المحسوب على شراء المواد الأولية 49.000

مبلغ الرسم الواجب الدفع يساوي 172.000

* مبيعات بائع الجملة (ج) إلى بائع التجزئة (د) :

مبلغ الرسم = 1.560.000 × 17% = 265.200 دج.

خصم الرسم المحسوب على المشتريات السابقة 221.000

مبلغ الرسم الواجب الدفع 44.200

المجموع : مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع خلال المراحل السابقة يساوي

49.000 + 172.000 + 44.200 = 265.200 دج.

يمكن تلخيص هذا المثال في الجدول التالي: الوحدة : دج.

العمليات	مبيعات (أ) إلى (ب)	مبيعات (ب) إلى (ج)	مبيعات (ج) إلى (د)	مبيعات (د) إلى المستهلك
مبلغ البيع خارج الرسم HT TVA مجمعة على البيع	700000 49.000	1.300.000 221.000	1.560.000 265.200	1.950.000 0
سعر البيع متضمن الـ TVA (TTC)	749.000	1.521.000	1.825.200	1.950.000
TVA قابلة للحسم على الشراء	-	49.000	221.000	0
TVA مدفوعة للخزينة	من طرف (أ) = 49.000	من طرف (ب) = 172.000	من طرف (ج) = 44.200	من طرف (د) = 0

تمرين :

تشتري مؤسسة للنسيج كميات من الصوف الخام من مزرعة لتربية المواشي بما قيمته 216.000 دج، وتقوم بغزل الصوف في شكل خيوط معدة للتصنيع بتكلفة تقدر بـــ : 324.000 دج.

وتبيـــع هذه المؤسســـة منتجاتهـــا إلى مصنـــع تفصيل الألبسة الذي **بلغـــت فيه تكاليـــف الإنتـــاج : 468.000دج بمـــا فيها المشتريات من مؤسسة النسيج .**

يبيع مصنع التفصيل إنتاجه إلى محلات البيع بالجملة .فإذا علمت إن هامش الربح المحقق من طرف مؤسسة النسيج, ومصنع التفصيل , بائع

الجملة يقدر بـــ : 15% - 12% - 10% على التوالى، وأن معدل الرسم على القيمة المضافة يقدر بـــ 17 % وأن مزرعة تربية المواشي معفاة من الرسم القيمة المضافة.

المطلوب : حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة المحصل من طرف قباضة الضرائب مع تحديد ما يدفع في كل مرحلة.

الحل : يمكن تلخيص حل التمرين بما هو مبين في الجدول التالي :

مؤسسة النسيج (الغزل)	مصنع التفصيل	بائع الجملة
مشتريات المواد اللوازم 216.000 (+) تكاليف أخرى	المشتريات خارج الرسم 372.600 تكاليف أخرى	كلفة الشراء 524.160 + هامش الربح10% 52.416 × 10% = 26208
تكلفة الإنتاج 324.000 هاش الربح 15% = 48.600	**تكلفة الإنتاج** 468.000 هامش الربح 12 % = 56.160	
سعر البيع خارج الرسم372.600 HT 17 %= 63342 TVA	**سعر البيع خارج الرسم** 524.160 88.107 %17 TVA	**سعر البيع خارج الرسم 576.576** **98.017 % 17 TVA**
سعر البيع متضمن الرسم TTC 435.942	سعر البيع متضمن الرسم 613.267 TTC	سعر البيع 674.593 TTC

– مــبلغ الرســم علــى القيمة المضافة المحصل من طرف قباضة للضرائب = 98.017 دج

المرحلة الأولى : مصنع الغزل

ر.ق.م TVA مدفوعة لقباضة على للضرائب = 63.342

المرحلة الثانية : مصنع التفصيل

TVA على المبيعات (المقبوضة) = 89.107

TVA على المشتريات (الحسم) = 63.342

الفرق : مبلغ الــ TVA الواجب الدفع = 25.765 دج

المرحلة الثالثة : بائع الجملة

TVA على المبيعات (مقبوضة) = 98.017

TVA على المشتريات (الحسم) = 89.107

الفرق : مبلغ الــ ر.ق.م TVA الواجب دفعه لقابضة الضرائب = 8.910

مجموع مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع عبر المراحل الثلاثة

= 63.342 + 25.765 + 8.910 = 98.017 دج.

تاسعا : نظام الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة، ونظام الإعفاء من الرسم

I – نظام الشراء بالإعفاء من الرسم : Le régime d'achat en franchise

1 – العمليات المستفيدة من نظام الشراء بالإعفاء من الرسم : يطبق نظام الشراء بالإعفاء على :

– السلع الخدمات المحددة من طرف التشريع والتنظيم المعمول بهما، المشتراة من طرف مموني الشركات البترولية والمعدة لتخصيصها مباشرة لأنشطة التنقيب، والبحث عن المحروقات السائلة والغازية، واستغلالها ونقلها بالأنابيب.
– مشتريات المواد الأولية، أو العناصر التي تدخل في الصنع، أو الغلافات الخصوصية التي تستعمل في صناعة وتوضيب، أو تغليف، أو تسويق المنتجات المعفاة من الرسم على القيمة المضافة، أو الموجهة إلى قطاع معفى من هذا الرسم.

– المشتريات المحققة من طرف المصدرين والمخصصة إما للتصدير، أو لإعادة تصديرها على حالها، وإما لإدخالها في صنع السلع المعدة للتصدير، وتكوينها وتوضيبها وتغليفها، وكذلك الخدمات المتعلقة مباشرة بعملية التصدير.

مشتريات مواد التجهيزات باستثناء السيارات السياحية الداخلة في تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، عندما تقوم بها المؤسسات، أو الوحدات الحديثة النشأة والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب

يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب، «ANSEJ»
ولا تستفيد من هذا الامتياز إلا مواد التجهيز غير المصنوعة في الجزائر.

2 - الإجراءات المحددة لنظام الشراء بالإعفاء :

1.2. الاعتماد L'agrément :

هو عبارة عن رخصة الشراء أو الاستيراد بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة تسلم من طرف المدير الجهوي للضرائب المختص إقليميًا.

يتوقف منح الاعتماد على :

- مسك المؤسسة المستفيدة لدفاتر محاسبية وفق الشكل المحدد قانونًا.
- تقديم نسخ من سجلات الضرائب تثبت الوفاء بكلّ الضرائب والرسوم المستحقة، أو آجال الدفع التي منحتها الإدارة الجبائية عند تاريخ إيداع طلب الاعتماد.

ويطالب بهذا الإجراء الأخير في كل سنة، عند تسليم الرخصة السنوية للشراء بالإعفاء من الرسم، من طرف مدير الضرائب على مستوى الولاية.

2.2. إجراء منح الاعتماد La procédure de l'octroi de l'agrément

تودع طلبات منح الاعتماد لدى مدير الضرائب على مستوى الولاية، والمختص إقليميًا والذي بدوره، يبعث الملف إلى المدير الجهوي للضرائب المرتبط في أجل مدته ثلاثين (30) يوم إبتداءًا من تاريخ تسلمه للملف.

في حالة منح الاعتماد، يعلم مدير الضرائب على مستوى الولاية، المستفيد بقيمة أو مقدار الحصة الممنوحة.

3.2. الحصة Le contingent :

تسلم رخصة الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة لحصة سنوية، لا يمكن أن تتعدى مبلغها إما قيمة البيع من غير الرسم للسلع التي تخضع عادة للرسم على القيمة المضافة، المسلمة لنفس التخصيص من قبل المستفيد من الرخصة خلال السنة المالية السابقة، و إما مبلغ المشتريات من دون الرسم، من المنتوجات من نفس النوع، خلال السنة السابقة، مضاعف بنسبة 15%.

ترفع الحصة العادية بمقتضى قرار من مدير الضرائب للولاية، بناءًا على تقديم كل الوثائق الكفيلة بإثبات ضرورة الزيادة المطلوبة.

في بداية السنة المدنية، و قبل تجديد الرخصة السنوية، يمكن أن يمنح مدير الضرائب على مستوى الولاية، حصة مؤقتة تحدد بربع$(\frac{1}{4})$ حصة السنة السابقة.

وعندما يطلب الاعتماد من قبل مؤسسة حديثة النشأة، تمنح لها حصة مؤقتة لأجل ثلاثة أشهر، و تراجع فيما بعد هذه الحصة لتحديد الحد الأقصى من المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة إلى نهاية السنة المدنية.

4.2. تحقيق المشتريات بالإعفاء Réalisation des achats en franchise :

تتم المشتريات بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة بناءًا على تقديم المستفيد إلى البائع، أو إلى مصلحة الجمارك، شهادة أشرت عليها مصلحة الضرائب (الضرائب غير المباشرة و الرسوم إلى رقم الأعمال)، تتضمن إلتزام بدفع الضريبة في حالة إستعمال المنتوجات لغير التخصيص الذي منح من أجله الإعفاء.

يجب أن يتم إثبات المشتريات، أو العمليات المحققة للإعفاء، أو الشراء بالإعفاء بواسطة شهادات دفاتر بقسيمات تسلم من طرف الإدارة الجبائية.

5.2. إيداع كشف مفصل للمخزونات المقتناة بالإعفاء :

Dépôt de l'état détaillé des stocks acquis en franchise :

يجب على المستفيد ين من الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة،أن يودعوا في نهاية السنة المالية، وفي اليوم الخامس عشر (15) يناير (جانفي) على الأكثر، لدى مكتب الرسوم على رقم الأعمال الذين يتبعون له، كشفًا مفصلاً يبين نوع وقيمة المخزونات من المنتوجات، أو الأشياء أو السلع التي إشتروها، بالإعفاء من الضريبة، والباقية في حوزتهم عند تاريخ الفاتح من يناير في منتصف الليل.

وإذا تعذر جرد مفصل حسب نوع وقيمة هذه المنتوجات، أو الأشياء أو السلع، يجب أن يحدد مبلغ هذه المخزونات تحديدًا إجماليًا، على أساس ثمن شراء السلع المصدرة، أو المسلمة طبقًا لتخصيصها خلال السنة المالية السابقة.

II. نظام الإعفاء من الرسم على قيمة المضافة Le régime de la franchise de la taxe :

يتطلب إنجاز الاستثمار مواردًا مالية لحيازة و إستيراد التجهيزات. وبغرض التخفيف من الانعكاسات المالية التي تثقل خزينة المستثمرين، أحدث القانون لصالحهم، نظام الإعفاء من الرسم، الذي يسمح بحيازة و إستيراد تجهيزاتهم مع توقيف و تعليق الرسوم.

إن عدم دفع الرسم على القيمة المضافة لا يمثل بتاتًا إعفاءًا، ولكن توقيفًا وتعليقًا للرسم، حتى يبسط النشاط déployée من جراء حيازة هذه التجهيزات يصبح خاضعًا للرسم.

مجال تطبيق نظام الإعفاء من الرسم :

يطبق هذا النظام على :

- مشتريات المواد التجهيز التي تدخل في إنجاز عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة عندما تقوم بها المؤسسات، أو الوحدات المنشأة حديثًا، والممارسة لنشاطات منجزة من طرف مستثمرين شباب يستفيدون من إعانة الصندوق الوطني لدعم وتشغيل الشباب.

- السلع والخدمات والتي تدخل مباشرة في تحقيق إستثمارات التي تقوم بها الشركة المستفيدة من قرار منح الامتيازات المسلم من طرف وكالة دعم و متابعة الاستثمارات « APSSI ».

- المشتريات المحلية، أو المستوردة لمواد التجهيز التي تدخل مباشرة في مشاريع استثمارية عمومية ذات أهمية وطنية، كما هو منصوص عليه المرسوم التنفيذي رقم 270-93 المؤرخ في 10 نوفمبر 1993، المحدد لكيفية تطبيق المادة 91 من قانون المالية لسنة 1993.

بالنسبة لمعدات التجهيز المقتناة بالإعفاء من الرسم من القيمة المضافة، فعلى المستفيدين تقديم للمورد، ومصالح الجمارك شهادة مؤشر عليها من طرف مصالح الضرائب التابعة لهم، وعد بدفع الضريبة المستحقة عليهم في حالة عدم تخصيص معدات التجهيز للوجهة التي أدت إلى الاستفادة من الإعفاء.

عاشرا : إلتزامات المدينين بالرسم على القيمة المضافة Obligations

1-التصريح بالوجود Déclaration d'éxistence :

1-1- الأشخاص الملزمون : Personnes astreintes : يلتزم كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، باكتتاب خلال الشهر الذي يباشر فيه أعماله لدى مفتشية الضرائب التي تتبع لها تصريحا مطابقا للنموذج الذي تقدمه الإدارة (أنظر الملحق).

1-2- محتوى التصريح : يحتوي التصريح بالوجود على وجه الخصوص المعلومات التالية :

- التعريف بالشخص (الاسم واللقب، المقر الاجتماعي).
- العنوان.
- طبيعة العملية.
- موقع المؤسسة أو المؤسسات التي يستغلها.
- موقع مؤسسة أو مؤسسات المصنع، وكذلك اسمه وعنوانه إذا كان ينتج بواسطة الغير (فروع الشركة الأم).
- طبيعة السلع أو المواد أو الأشياء التي ينتجها، أو يتاجر بها وفيما يخص الشركات، يجب أن يرفق التصريح ب :
- نسخة طبق الأصل مصادق عليها من قانونها الأساسي.
- الإمضاء المصادق عليه للمسير أو المدير.

- وفي حالة عدم النص عليهما في القانون الأساسي، نسخة مصادق عليها، لمداولة مجلس الإدارة أو مجلس المساهمين الذي عينهما.

ملاحظة :

إذا كان الخاضع للضريبة يملك فرعا أو عدة فروع، أو وكالة، أو عدة وكالات، فعليه أن يكتتب لكل واحد منها تصريحا مماثلا لدى مفتشية الضرائب التي يوجد بدائرة اختصاصها الفرع أو الوكالة المعتبرة.

- فيما يخص وسطاء العبور، أو وكلاء الجمارك المدينين بالضريبة الذين يقومون بأعمال الرصيف والملاحة: الشحن، التفريغ، الإنقاذ، استغلال الأرصفة وعمليات شركات الملاحة، والوكالات البحرية، يجب أن يكتتب التصريح بالوجود لدى مكتب قابض الرسوم الجمركية.

1- 3 - مدة التصريح : يجب أن يكتتب التصريح بالوجود خلال الشهر الموالي للتوقيع على عقد الدراسة أو المساعدة التقنية الدال على العمليات.

2- التصريح بوقف النشاط Déclaration de cessation : يكتتب التصريح بوقف النشاط في الحالات التالية :

- توقيف المؤسسة عن ممارسة مهنتها ونشاطها.
- تنازل المؤسسة عن صناعتها أو تجارتها.
- ضياع صفة المكلف عن المؤسسة.

ويجب تقديم التصريح بوقف النشاط فورا لدى مكتب المفتشية التي استلمت التصريح بالوجود.

وفيما يخص وسطاء العبور، وكلاء الجمركيين وغير المذكورين سابقا، يكتب التصريح بوقف ممارسة النشاط لدى رئيس مصلحة الجمارك للولاية، ذلك بناءا على محضر يحرره أعوان هذه الإدارة.

3- التزامات خاصة بالفوترة : Obligations relatives à la facturation : يجب على كل مدين بالرسم على القيمة المضافة، يسلم أموالا أو يقدم خدمات إلى مدين آخر أن يسلم له فاتورة أو وثيقة تحل محلها.

هذه الفاتورة أو الوثيقة، يجب أن يذكر فيها مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدرج في السعر.

ولا يجوز للمدين بالرسم التابعين للنظام الجزافي المنصوص عليها في المادة 89 من قانون الرسم على رقم الأعمال، أن يذكر وفي فواتيرهم الرسم على القيمة المضافة، وإلا طبقت عليهم العقوبات المنصوص عليها في المادة 114.

4 - الإلتزامات المحاسبية Les obligations comptables : يترتب على كل شخص يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة أن يمسك محاسبة تسمح له بتحديد رقم أعماله وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما (وفقا لإجراءات القانون التجاري المخطط المحاسبي الوطني).

هذه المحاسبة تشمل :

أ- دفتر اليومية Journal général : كل شخص طبيعي أو معنوي له صفة التاجر ملزم بمسك دفتر اليومية يقيد فيع يوما بيوم عمليات المقاولة أو أن يراجع على الأقل نتائج هذه العمليات شهريا...الخ. المادة 9 من القانون التجاري الجزائري.

ب- دفتر الجرد Livre d'inventaire : يجب عليه أيضا أن يجري سنويا جرد لعناصر أصول وخصوم مقاولته...الخ المادة 10 ق.ت.

جـ- المستندات الثبوتية Pièces justificatives : المتمثلة في فواتير الشراء والبيع،...الخ.

ويجب أن يمسك الدفترين المشار إليهما سابقا، بحسب التاريخ، وبدون ترك بياض، أو تغيير من أي نوع كان، أو نقل إلى الهامش وترقيم صفحات كل من الدفترين ويوقع عليهما من طرف قاضي المحكمة حسب الإجراء المعتاد.

كما يجب الاحتفاظ بالدفاتر والمستندات لمدة عشر(10) سنوات، كما يجب أن ترتب وتحتفظ المرسلات الواردة ونسخ المراسلات الصادرة **(الموجهة) طيلة نفس الفترة.**

وبالمقابل يترتب على كل شخص طبيعي يقوم بعمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة، ولا يمسك عادة محاسبة تسمح بتحديد رقم أعماله، أن يمسك دفترا ذي صفحات مرقمة من طرف مصلحة الضرائب التي يتبع لها يقيد فيه يوما بيوم، دون بياض أو شطب، مبلغ كل عملية من العمليات مع التمييز عند الاقتضاء بين العمليات الخاضعة للضريبة وغيرها.

ويجب أن يبين كل تقييد ما يلي :

- التاريخ.
- تعيين الأشياء المباعة أو العملية الخاضعة للضريبة.
- سعر البيع أو الشراء وعلى العموم ثمن، أو مكافأة تم قبضها.

ويقفل مبلغ العمليات المقيدة على الدفتر عند نهاية كل شهر.

و قد تضمن المرسوم رقم 95 – 305 المؤرخ في 07 أكتوبر 1995 المتضمن، كيفيات إعداد الفاتورة، الشروط الواجب ذكرها حتى تكون الفاتورة منتظمة و أهمها على الخصوص :

1. يجب أن تتضمن تاريخ التحرير، و الرقم التسلسلي.
2. يجب أن تكون مقروءة و مرئية، خالية من العيوب (بقع الحبر...) و دون شطب.
3. تعتبر فاتورة غير منتظمة، الفواتير المحصلة عن طريق النسخ (par photocopie)، أو خطية (manuscrite)... إلخ.
3. يجب أن تسمح الفاتورة بالتعريف الكامل للمورد أو الزبون.

1.4. التعريف بالمورد – البائع– :

يجب أن تشمل الفاتورة البيانات التالية :

- الاسم و اللقب أو المقر الاجتماعي.
- الشكل القانوني للشركة، المؤسسة، أو طبيعة النشاط الممارس.

- رأس المال الاجتماعي للشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL و شركات المساهمة S.P.A.
- العنوان.
- رقم و تاريخ التسجيل أو الرقم التسلسلي.
- رقم التعريف الجبائي.
- الخاتم الرطب (Cachet humide).

2.4. التعريف بالزبون (المشتري) :

نفس البيانات المذكورة مع المورد

4. يجب أن تسمح الفاتورة بالتعريف بطبيعة السلع المباعة أو الخدمة المقدمة من طرف L'énumération :

- التسمية الدقيقة للسلعة المباعة أو الخدمة المقدمة.
- الكمية من السلعة المباعة أو مدة الخدمة مقاسة حسب وحدة القياس التي تخصها، السعر الوحدي خارج الرسم.
- طبيعة و معدل الضرائب المطبقة.
- السعر الإجمالي خارج الرسم.
- مبلغ الرسم على القيمة المضافة والرسم النوعي الإضافي، لا يجب أن يذكر إلا في الفواتير الصادرة من طرف المكلفين الخاضعين قانونًا لهذه الضرائب.
- المبلغ الإجمالي للحقوق و الرسوم.

5. السعر الوحدي خارج الرسم المذكور أعلاه يتضمن المرتجعات والتنزيلات والحسومات التخفيضات التجارية (R.R.R).

6. ذكر السعر الإجمالي وكل الرسوم المتضمنة، بالأرقام والحروف في نهاية الفاتورة.

7. ذكر كيفية تسديد الفاتورة، مثلاً رقم الصك، تاريخ تحريره،... إلخ.

8. الفاتورة غير المنتظمة و الملغاة، يجب وضع البيان التالي :
فاتورة ملغاة « Facture annulée » ... الخ.

إحدى عشر

أنظمة الخضوع الضريبي وكيفيات التصريح والدفع بالرسم على القيمة المضافة

Modalités d'imposition et de déclaration et de paiement

أ- أنظمة الخضوع الضريبي:

لاخضاع رقم الأعمال المحقق من طرف الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين المدينين بالرسم على القيمة االمضافة، يوجد 03 أنظمة:

- النظام الحقيقي.
- النظام المبسط.
- نظام التصريح المراقب.

1- النظام الحقيقي:

يطبق هذا النظام على:

- الاشخاص المعنويين الذين تخضع أرباحهم ذإلى الضريبة على أرباح الشركات مهما كان رقم أعمالهم.
- الاشخاص الطبيعيين (المكلفين الأفراد، أو شركات الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الارباح الصناعية والتجاريةعلما يتجاوز رقم أعمالهم السنوي عشرة ملايين دينار جزائري (10.000.000 دج).

ينتج رقم أعمال الخاضع من التصريحات المكتتبة من شهريا من طرف المكلف.

2- النظام المبسط:

يطبق هذا النظام على:

- المكلفين الذين يتجاوز رقم أعمالهم السنوي مبلغ 5.000.000 دج ويقل عن 10.000.000 دج .

3- نظام التصريح المراقب:

يطبق هذا النظام وجوبا على الاشخاص الطبيعية الخاضعة للضريبة على الدخل الإجمالي في صنف الأرباح غير التجارية (أرباح المهن الحرة).

ب- كيفيات التصريح والدفع بالرسم على القيمة المضافة يتم التصريح والدفع على القيمة المضافة في شكل أربعة أنظمة محددة في المواد من 76 إلى 106 من قانون الرسوم على رقم الأعمال وهي:

1- النظام العام.

2- نظام الحجز من المصدر.

3- النظام الجزافي.

4 - نظام الأقساط المؤقتة (**التسبيقات على الحساب**):

1- النظام العام Régime général :

حسب هذا النظام يتكون الأساس الخاضع للرسم من رقم الأعمال الفعلي المحقق، والمحدد بناءا على مسار محاسبة كاملة.

التصريح برقم الأعمال :

يجب على كل شخص طبيعي، أو معنوي خاضع للرسم على القيمة المضافة أن يقدم لقابض الضرائب المختلفة كشفا، يبين فيه رقم الأعمال المحقق، وتفصيلا بالعمليات الخاضعة للرسم عند الشراء، أو المعفاة منه، ومن ثم إظهار الرسم المستحق أو، المرحل، وتسديد الرسم المستحق لدى قابض الضرائب.

دورية التصريح Periodicité: يكون التصريح شهريا عن كل رقم أعمال الشهر السابق، ويمكن للمدينين بالرسم إيداع التصريح كل ثلاثة أشهر بشرط:

- تقديم طلب صريح معفى من الطابع إلى رئيس المفتشية.
- أن يقل المبلغ المتوسط للرسم على رقم الأعمال الذي كانوا مدينين به خلال السنة السابقة عن 2500 دج للشهر الواحد.

مدة التصريح Délai : يودع التصريح أو يرسل قبل اليوم العشرين من كل شهر حسب الفترة (شهر، ثلاثي)، وإذا تزامن أجل التصريح مع يوم عطلة قانونية يمدد الأجل إلى أول يوم بعد العطلة.

محتويات التصريح : Contenu

يتضمن التصريح بالخصوص ما يلي:

التعريف بالخاضع للرسم طبيعة النشاط العنوان ....الخ.

- رقم الأعمال المحقق، مقسم حسب معدل الرسم.
- مبلغ الحقوق المترتبة.
- مبلغ الرسم المحسوم.
- مبلغ الرسم الواجب دفعه أو القرض المرحل.
- تاريخ تحرير التصريح.
- التوقيع.

يقدم التصريح حتى في حالة عدم تحقيق أي رقم أعمال مع وضع لاشيء **Néant**

الدفع : Paiement

يكون الدفع بمجرد تقديم أو إرسال الكشف، وذلك بواسطة الوسائل التالية :

- نقدا en numéraire.
- شيك أو تحويل Chèque ou virement.
- حوالة بريدية Mondat poste ou mondat carte

2 – نظام الاقتطاع (الحجز) من المصدر Retenue a la source

يقتطع الرسم على القيمة المضافة المستحق على العمولات التي يحصلها بائعو شبكات الرهان الرياضي الجزائري، ويتم دفعه الى

الخزينة العكمومية من قبل هذه الهيأة، لدى مكتب قابض الضرائب المختلفة الذي يتبع له مقرها، وذلك ضمن الشروط المحددة في المادة 84، وفي أجل العشرين يوما من الشهر أو الثلاثي الموالي.

3 - النظام الجزافي :

تم الغاء هذا النظام حسب أحكام المادة 36 من قانون قانون المالية لسنة 2007 التي الغت المواد 89-101 من قانون الرسوم على الأعمال.

4- نظام الأقساط المؤقتة(التسبيقات على الحساب) :

حسب هذا النظام، يمكن أن يرخص للمدينين بالرسم على القيمة المضافة الاستفادة من نظام التسبيقات على الحساب إذا توفرت الشروط التالية:

- امتلاك إقامة دائمة.
- ممارسة النشاط منذ ستة أشهر على الأقل.
- إعداد طلب بدفع الضريبة حسب نظام التسبيقات يقدم قبل الفاتح فبراير.

يعتبر هذا الإختيار صالحا للسنة المالية بأكملها، باستثناء حالتي التنازل والتوقف على النشاط.

يجوز للمؤسسات العمومية، اختيار نظام التسبيقات دون الحصول على رخصة من الإدارة الضريبية، لكن يجب عليها أن ترسل طلبها بذلك.

4 – 1 – حساب مبلغ التسبيقات على الحساب:

كل تسبيق يساوي الجزء الثاني عشر 12/1 عن كل معدل لرقم الأعمال الخاضع المحقق خلال السنة السابقة.

4 – 2 – كيفيات التصريح والدفع :

يتوجب على المدينين بالرسم على القيمة المضافة والمستفيدين من نظام التسبيقات على الحساب ما يلي:

- إيداع التصريح كل شهر المحدد حسب المادة 76 من قانون الرسوم على الاعمال، مع توضيح حسب كل معدل، رقم الأعمال الخاضع ،م والذي يساوي 12/1 واحد من إثنى عشر) رقم الاعمال المحقق خلال السنة السابقة.
- تسديد الرسوم المترتبة، مع تطبيق الحسم (حسم مبالغ الرسوم القابلة للحسم) المبينة على فواتير الشراء، أو الخدمات.

- إيداع قبل 01 أفريل من كل سنة تصريح في نسختين الذي يبين رقم أعمال السنة السابقة ، وتسديد قبل 25 أفريل **الرصيد الباقي** من الضريبة الناتج عن مقارنة الحقوق الحقيقية الواجبة الأداء ومبلغ التسبيقات المدفوعة .

في **حالة الفائض** (مبلغ التسبيقات المدفوعة أكبر من الحقوق الحقيقية الواجبة الأداء)، إما يحمل الفائض على التسبيقات اللحقة، أو يسترجع.

- إيداع قبل الفاتح من شهر أفريل من كل سنة، نسختين من التصريح،، يبين فيه رقم أعمال السنة السابقة، وحسب المعدلات المقابلة لها، وكذا رقم الأعمال المعفى.

4 – 3 - مراجعة مبلغ الأقساط المؤقتة: يمكن التمييز بين الحالتين التاليتين:

أ – المكلفون الذين يقل رقم أعمالهم خلال السداسي الأول من السنة عن ثلث $(\frac{1}{3})$ رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة :

يمكن للمكلفين بالضريبة الذين اختاروا نظام الأقساط المؤقتة (التسبيقات) أن يتحصلوا بناءا على طلب منهم يودع بعد انقضاء ذلك السداسي الأول، على مراجعة حساب رقم الأعمال المصرح به، وذلك بناءا على انخفاض رقم الأعمال المسجل خلال السداسي الأول.

ب – المكلفون الذين يفوق رقم أعمالهم خلال السداسي الأول من السنة عن ثلثي $(\frac{2}{3})$ رقم الأعمال المحقق خلال السنة السابقة يلزم المكلفون بالضريبة حسب هذه الحالة بالقيام بالتصريح قبل اليوم العشرين (20) من شهر جويلية

وتتم مراجعة أرقام أعمالهم المصرح بها، على أساس ضعف رقم الأعمال المحقق خلال السداسي الأول.

إثنى عشر : استرجاع الرسم على القيمة المضافة

Le remboursement de la T.V.A

إن الحق في حسم الرسم على القيمة المضافة المطبق على سعر الشراء، أو تكلفة العمليات التي تمنح الحق فيه، يتم تطبيقه بطريقة عادية وذلك بتحميل واستنزال المدفوع الناتج عن العمليات التي تمنح الحق في الحسم.

غير أن هذا الحق بإمكانه أن ينفذ عن طريق الاسترجاع (التعويض) على جزء من الرسم القابل للحسم الذي يستحيل استنزال مدفوعها (الإسقاط).

وعليه، ففي بعض الحالات يتم استرجاع الرسم القابل للإسقاط بصفة عادية عندما لا يمكن إسقاط هذا الأخير من الرسم على القيمة المضافة الناتجة عن العمليات الخاضعة للرسم والمنجزة من طرف الخاضع.

1 حالات استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

يكون استرجاع الرسم على القيمة المضافة في الحالات التالية :

1-1 – عندما يتعلق الأمر بعمليات تصدير السلع والأشغال، والخدمات، أو تسليم المنتجات التي لم تستفد من حسم الرسم على القيمة المضافة، بالرغم من

استفادتها من رخصة الإعفاء من الرسم المحددة من طرف القانون (المادة 42 من قانون الرسوم على رقم الأعمال).

1 – 2 – وكذلك عمليات التصدير تسمح بالحق في استرجاع الرسم على القيمة المضافة المقتطع في تاريخ توقيف النشاط على آخر تصريح برقم الأعمال المودع من طرف الأشخاص أو الشركات التي تتوقف عن ممارسة نشاطاتها.

1 – 3 – عندما يتعلق الأمر بالفرق بين نسب الرسم كل القيمة المضافة المطبقة خلال عملية الحصول على المواد، والمنتوجات، والنسب المطبقة على مجموعة من المنتوجات، أو تحقيق العمليات الخاضعة للرسم عندما يتعلق بالرصيد الدائن بمدة ثلاثة (3) أشهر متتالية.

2 – شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة :

تمنح الاستفادة من استرجاع الرسم على القيمة المضافة عندما :

أ – الشخص ذو صفة الخاضع و ذلك حسب الحالات التالية :

- عندما يوقف نشاطه، يمنح له الاسترجاع عن الشهر الأخير غير المحسوم أخذًا بعين الاعتبار لقاعدة التفاوت الشهري.
- عندما يمارس نشاط التصدير إذا كان باقي الاسترجاع ينتج عن الفرق بين نسبة الرسم على القيمة المضافة المطبقة خلال عملية الحصول على المواد، و المنتوجات، و النسبة المطبقة على وقف المنتوجات، أو القيام بعمليات خاضعة للرسم.
- عندما يمارس نشاط التصدير، دون أن يطلب الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء.

➢ عندما يحقق عمليات ينتج عنها فرقًا ما بين معدل الرسم عن القيمة المضافة المطبق خلال عمليات حيازة المواد و المنتجات ومعدل الرسم المطبق على التنازل على هذه المنتجات، أو عند تحقيق عمليات خاضعة للرسم على القيمة المضافة.

ب- قيام الشخص بطلب الاسترجاع (التعويض) على مستوى المفتشية التي ينتمي إليها :

إجراء استرجاع الرسم على القيمة المضافة للحصول على استرجاع الرسم، يجب التوجه إلى مفتشية الضرائب التي يوجد بها الملف الجبائي للمكلف، مع إرفاق الوثائق التالية :

- طلب الاسترجاع في نسختين، حيث نموذج الطلب يقدم من طرف الإدارة الجبائية.
- وثيقة جبائية تبين دفع جميع الضرائب المستحقة واكتتاب التصريحات في الآجال القانونية.
- كشف فواتير الشراء في نسختين بحيث تتضمن ثلاثة أعمدة، أسماء وعناوين الموردين، تاريخ ومبلغ كل فاتورة، مبلغ الرسوم المتعلقة بها.
- تحليل مبالغ البيع المحققة أثناء عملية التصدير، أو الإعفاء من الرسم بواسطة تقديم شهادة التصدير، أو شهادة الإعفاء عند الشراء المؤشرة من طرف المصالح المعينة التي تعيدها فيما بعد.

وتعالج الملفات من طرف مصالح الوعاء الضريبي على مستوى الولاية وترسل إلى المدير الجهوي للتأشير المطابق عليها، ثم إلى الإدارة المركزية (مديرية المنازعات) لتأشير، وتقديم الآراء وإرسالها إلى مصلحة الأمر بالصرف.

3 – أمثلة تطبيقية :

مثال (1) :

قام منتج لمعدات بعمليات متفرقة تمثلت في تسليمات موجهة القطاع الصناعي، والقطاع البترولي المستفيدين من الإعفاء من الرسم على القيمة المضافة.

وأظهر الملف الجبائي لهذا المنتج المدين بالرسم في 31 جويلية 1999 الحالة التالية :

– مشتريات جوان 1999، تضمنت الرسم القابل للحسم بمبلغ : 319125 دج حسم سابق (قرض مرحل سابق)précompte antérieur : 1.346.025دج.

– مبيعات خاضعة للرسم لشهر جويلية 1999 :
2.835.000 دج نسبة 21%.

– مبيعات موجهة للقطاع البترولي مبررة بشهادة الإعفاء عند الشراء : 3.468.000دج (مواد خاضع للرسم على القيمة المضافة بمعدل21%).

سقف الاسترجاع
Plafond de remboursement

الرسوم القابلة للحسم: 319.125د.ج جوان 1999	الرسوم غير المدرجة في الاسترجاع
قرض حسم سابق : 1.346.025 دج	1.665.150-595.350= 1.069.800دج
مجموع الرسوم القابلة للحسم : 319125+ 1346025=1.665.150 دج	رقم أعمال القطاع البترولي : 3.468.000 × 21 % = 728.280 دج
مبيعات خاضعة للرسم جويلية 1999 2835.000 × 21% =595.350دج	المبلغ الواجب استرجاعه : 728.280 دج القرض المؤجل : 1.069.800 - 728.280 = 341.280دج

مثال (2) :

قام مدين بالرسم على القيمة المضافة بتصدير منتجاته علمًا أنّه لم يطلب الاستفادة من نظام الشراء بالإعفاء، و قد أظهر ملفه الجبائي بتاريخ 31 أوت 2001 ما يلي :

- مشتريات جويلية 2001، تضمنت الرسم القابل للحسم بمبلغ: 72.000 د.ج
- قرض حسم سابق مرحل : 720.000دج
- رقم الأعمال الموجه للتّصدير الخاص بشهر جوان 2001 : 1.520.000دج، بمعدل رسم على القيمة المضافة 17%.

سقف الاسترجاع	
رسوم القابلة للحسم : جويلية 2001 : 72.000 دج الحسم السابق المرحل : 720.000 دج précompte antérieur مجموع الرسوم القابلة للحسم : 72.000 + 720.000 = 792.000دج	رقم الأعمال عند التصدير : 1.520.000 × 17% = 258.400 المبلغ المسترجع : 258.400 دج القرض المؤجل : 792. 000دج - 24. 400=.600. 533

مثال 3 :

وقف النشاط في 31 أوت 2001 Céssation d'activité

- رقم أعمال شهر أوت 2001 = 384.000 دج خارج الرسم (معدل الرسم على القيمة المضافة = 17%).
- مشتريات شهر جويلية 2001 : مبلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للحسم بـــ: 56.000 دج

مشتريات شهر أوت 2001 = بلغ الرسم على القيمة المضافة القابل للحسم بـــ : 27.200 دج

- المخزونات بتاريخ 2001/08/31 : الرسم على القيمة المضافة : 16.000 دج

عملية التسوية

* المبيعات الخاضعة : الرسم على القيمة المضافة أوت 2000 :

450.000 × 17% = 76.500 دج

* المخزونات الخاضعة للرسم = مبلغ الرسم على القيمة المضافة على المخزونات : (-) 16.000 دج

* مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب = 60.500 دج

* الرسومات القابلة للحسم : 56.000 + 27.200 = 83.200 دج

* مبلغ الرسم الذي يسترجع "à rembourser " 83.200−60.500= 22.700 دج

مثال 4 :

وقف النشاط في 31 جويلية 2001

* رقم أعمال شهر جويلية 2001، 1.522000دج (معدل الـ T.V.A = 17%)

* حسم مرحل سابق précompte antérieur (من سنة 1999 إلى 2000)

= 471.500 دج

* مشتريات شهر جويلية 2001 : تحملت الرسم على القيمة المضافة قابل للحسم بمبلغ : 149.500دج.

* المخزونات بتاريخ 31 جويلية : منعدمة (لا شيئ)

التسـويــة

- ❖ الرسم على المبيعات : 1.552000 x 17%= 263.840دج
- ❖ المخزونات الخاضعة للضريبة = لا شيئ
- ❖ الرسوم القابلة للحسم: 471.500 + 149.500 =621.000دج
- ❖ الرسوم القابلة للإسترجاع : 621.000 – 263.840 = 357.160 دج
- ❖ حد أو سقف الاسترجاع = 149.500دج
- ❖ الفرق غير القابل للاسترجاع :357.160 –149.500= 207.660دج

ثلاثة عشر : العــــقــــوبــــات Sanctions

1.العقوبات الجبائية Pénalités fiscales :

يعاقب على كل مخالفة للأحكام القانونية والنصوص التنظيمية المتعلقة بالرسم على القيمة المضافة بغرامة جبائية يتراوح مبلغها بين 500 دج و2.500 دج، أو بـــ : 1.000 دج إلى 5.000 دج في حالة استعمال طرق تدليسية.

1.1. الإيداع المتأخر للتصريحات Dépôt tardif des déclarations :

1.1.1.التصريح المودع يحتوي عبارة لا شيء Néant :

يترتب عن كشف التصريح بعبارة اللاشيء غرامة جبائية تقدر بـــ :

- 100دج : إذا قدم التصريح ما بين الـــ 20 و اليوم الأخير من الشهر.
- 500دج : إذا قدم التصريح بعد نهاية الشهر.

2.1.1 . التصريح يتضمن الحقوق :

يترتب على الإيداع المتأخر للتصريح المتضمن للحقوق، غرامة تقدر نسبتها بـــ 10% من مبلغ الحقوق المترتبة.

وترفع هذه الغرامة إلى 25% بعد قيام الإدارة الجبائية بإعذار المدين بالضريبة عن طريق رسالة موصى عليها مع وصل استلام بتسوية وضعيته في أجل شهر واحد.

2.1. عدم كفاية (تدنية) رقم الأعمال المصرح به :

إذا تبين بعد عملية التحقيق أنّ رقم الأعمال السنوي المصرح به من طرف المدين غير كاف، أو إذا طبق الخصم في غير محله، يضاف إلى مبلغ الرسوم المتملص منها النسب الآتية :

- 10% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها يقّل عن مبلغ 50.000 دج، أو يساويه.
- 15% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 50.000 دج، ويقل عن مبلغ 200.000 دج، أو يساويه.
- 25% إذا كان مبلغ الرسوم المتملص منها في السنة المالية يزيد عن 200.000 دج.

مثال : أحسب مبلغ الغرامة الجبائية في الحالات التالية :

الحالة (1) : رقم الأعمال السنوي المصرح به : 1.000.000دج

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : 1.250.000دج

معدل الرسم على القيمة المضافة : 17%

الحالة (2) : رقم الأعمال السنوي المصرح به : 3.400.000 دج

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : 5.300.000 دج

معدل الرسم على القيمة المضافة : 7%

الحالة (3) : رقم الأعمال السنوي المصرح به : 200.000 دج

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : 2.100.000 دج

معدل الرسم على القيمة المضافة : 17%

الحل :

الحالة (1) :

مبلغ الرسم المستحق على :

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : = 212.500× 17 % = 1.250.000 دج

رقم الأعمال السنوي المصرح به : 1.000.000× 17 % = 70.000 دج

مبلغ الرسوم المتملص منها = 42.000 دج

مبلغ الغرامة = 42.000 × 10 % = 4200 دج

المجموع : 42.000 + 4.200 = **46.200 دج**

الحالة (2) :

مبلغ الرسم على القيمة المضافة على :

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : 5.300.000 × 17 % = 371.000 دج

رقم الأعمال السنوي المصرح به : 3.400.000 × 17 % = 238.000 دج

مبلغ الرسوم المتملص منها : = 133.000 دج

مبلغ الغرامة = 133.000 × 15 % = 19950 دج

المجموع : 133.000 + 19950 = 152.950 دج

الحالة (3) :

مبلغ الرسم على :

رقم الأعمال المعاد تصحيحه : 2.100.00 × 17 % = 357.000 دج

رقم الأعمال السنوي المصرح به : 200.000 × 17 % = 34.000 دج

مبلغ الرسوم المتملص منها = 323.000 دج

مبلغ الغرامة = 323.000 × 25 % = 80.750 دج

المجموع : 323.000 + 80.750 = **403.750 دج**

في حالة استعمال طرق تدليسية، تطبق غرامة بنسبة 200% على مجمل الرسوم.

وعلاوة على ذلك، يمكن للإدارة الجبائية أن تطلب تطبيق أحكام المادة 117 من قانون الرسوم عل الأعمال، وذلك في حالة تجاوز الرسوم المغشوش فيها نسبة 10% من مبلغ الرسوم المستحقة فعلاً.

2 – العقوبات الجنحية Peines correctionnelles :

1.2. استعمال الطرق التدليسية Manœuvres frauduleuses :

تعتبر أعمالاً تدليسية على وجه الخصوص حسب المادة 118 من قانون الرسوم على رقم الأعمال ما يلي :

1.1.2. إخفاء، أو محاولة إخفاء من قبل أي شخص للمبالغ أو الحواصل التي يطبق عليها الرسم على القيمة المضافة الذي هو مدين لها، ولا سيما منها عمليات البيع بدون فاتورة.

2.2.2. تقديم وثائق خاطئة، أو غير صحيحة إثباتًا لطلبات ترمي إلى الحصول، إمـا علـى تخفـيض، أو تخفيف أو مخالصة، أو استرجاع الرسم على القيمة المضافة، و إما إلى الاستفادة من المزايا الجبائية المنصوص عليها لفائدة بعض الفئات من المدينين بالضريبة.

3.2.2. الإغفـال عن قصد لنقل، أو العمل على نقل حسابات، أو القيام بنقل أو السـعي إلـى نقل حسابات غير صحيحة، أو وهمية في دفتر اليومية، أو دفتر الجرد المنصوص عليهما في المادتين 9 و 10 من القانون التجاري، أو الوثائق التـي تحـل محلها، و لا يطبق هذا الحكم إلا على مخالفات الأصول بالسنوات المالية التي أقفلت حساباتها.

4.2.2. الإغفال عن التصريح بمداخيل المنقولات أو رقم الأعمال، أو التصريح الناقص بهما، عن قصد.

5.2.2. سعي المكلف إلى تنظيم عجزه عن الوفاء، أو الحيلولة دون تحصيل أي ضريبة، أو رسم هو مدين به، و ذلك بواسطة طرق أخرى.

6.2.2. كل عمل، أو طريقة، أو سلوك يقتضي ضمنيًا إرادة واضحة للتملص من دفع كل مبلغ الرسوم على رقم الأعمال المستحقة، أو جزء منها أو تأجيل دفعها، كما يتجلى ذلك من التصريحات المودعة و بصفة عامة، كل عملية تؤدي إلى التملص أو تأخير دفع الرسم.

وحسب المادة 117 من قانون الرسوم على الأعمال يعاقب من تملص، أو حاول التملص بصفة كلية أو جزئية، و باستعمال طرق تدليسية من أساس

فرض الضرائب، أو الرسوم التي يخضع لها بغرامة جبائية مبلغها يتراوح ما بين 5.000دج و20.000 دج وبالحبس من سنة إلى خمس سنوات، أو بإحدى هاتين العقوبتين والموضحةكما يلي:

- غرامة مالية من 50.000 دج إلى 100.000 دج عندما لا يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

- الحبس من سنة إلى 05 سنوات، وبغرامة مالية من50.000 دج إلى 100.000 دج عندما يتجاوز المبلغ المتملص منه 100.000 دج.

- الحبس من سنتين إلى 10 سنوات ، وبغرامة مالية من100.000 دج إلى 300.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 300.000 دج ولا يتجاوز 300.000دج.

- بالسجن المؤقت من 05 سنوات إلى 10 سنوات وبغرامة مالية من 300.000دج إلى 1.000.00 دج عندمايفوق المبلغ المتملص منه 1.000.00دج ، ولا يتجاوز 3.00.000دج.

- بالسجن المؤقت من 10 سنوات إلى 20 سنة وبغرامة مالية من 1.000.000دج إلى 3.000.000 دج عندما يفوق المبلغ المتملص منه 3.000.00 دج.

3 – عقوبات أخرى:

1.3. عقوبات خاصة بمنع الإطلاع على الوثائق.

2.3. عقوبات الاعتراض على الرقابة الجبائية. ...الخ

أسئلة وتمارين تطبيقية محلولة

I – الجانب النظري :

1 – إشرح باختصار قواعد الضريبة.

2 – وضح الأهداف الإقتصادية للضريبة.

3 – رغم أن قاعدة العدالة أساسية في الأنظمة الضريبية . إلا أنها صعبة التطبيق في الواقع العملي فلماذا ؟

4 – قارن بين الضريبة، الثمن العام، الرسم الإتاوة.

5 – عرف الحدث المنشئ للضريبة.

6 – يختلف الحدث المنشئ للرسم على القيمة المضافة حسب النشاط الممارس. بين ذلك.

7 – تعتبر الضرائب غير المباشرة سهلة في فرضها وتحصيلها كيف ذلك ؟

8 – الضريبة على دخل الأفراد تأخذ أحد الشكلين، وحيدة ومتعددة، ناقش كل منهما مع المفاضلة بينهما.

9 – ما هي شروط استرجاع الرسم على القيمة المضافة ؟

10 – حدد حالات ومبالغ العقوبات الجبائية عند الإيداع المتأخر للتصريح في مجال الرسم على القيمة المضافة.

11 – اشرح آثار التهرب والإزدواج الضريبيين.

II – الجانب التطبيقي :

التمرين الأول : إليك فيما يلي فواتير البيع الآتية :

الفاتورة (1) : سعر البيع 200.000 دج

تخفيض تجاري : 3 % 6000

الصافي التجاري 194.000 دج

الفاتورة (2) : سعر البيع : 350.000 دج

تخفيض تجاري 5 %

تخفيض مالي 1 %

حسم تعجيل الدفع

الفاتورة (3) : سعر بيع البضاعة 10.000 دج منها 500 دج مصاريف التغليف غير مسترجعة.

تخفيض تجاري 5 %، حقوق الطابع 150 دج.

غلافات قابلة للإرجاع 1500.

مصاريف النقل على عاتق البائع 800 دج.

إذا علمت أن معدل الرسم على القيمة المضافة المطبق على هذه العمليات هو 17 %. أحسب مبلغ الرسم عن كل فاتورة.

التمرين الثاني : تخضع مؤسسة صناعية إلى الرسم على القيمة المضافة ، وقد حققت العمليات التالية :

– خلال شهر ماي، اشترت مواد أولية بمبلغ :620.000 دج مع تحمل رسم على القيمة المضافة بمعدل 7 % .

- خلال شهر جوان، باعت هذه المؤسسة منتجات بمبلغ 2.400.000 دج تخضع لمعدل 17 % .

المطلوب : ما هو مبلغ الرسم على القيمة المضافة الواجب دفعه إلى الخزينة من طرف المؤسسة ؟

وفي أي تاريخ يكون الدفع ؟

التمرين الثالث :

إليك الجدول التالي :

الوحدة : 10^3 دج

العمليات	مبيعات يوسف إلى عمر	مبيعات عمر إلى منير	مبيعات منير إلى خالد	مبيعات خالد إلى المستهلك
المبيعات خارج الرسم	400	. . . .	. . . . .	* 1200
معدل الرسم على القيمة المضافة	% 17	% 17	% 17	لا تخضع للرسم
مبلغ الرسم	. . . .	. . . . .	170	. . . .

المبيعات متضمنة الرسم	. . . .	1053	. . . .	. . . . . .
حسم T.V.A على المشتريات	0	. . . .	. . . .	. . . .
مبلغ الرسم الواجب الدفع	من طرف يوسف . .	من طرف عمر . . .	من طرف عمر . . .	من طرف عمر . . .

* المبلغ يتضمن الرسم على القيمة المضافة المحمل على المستهلك

يوسف : ينتج المنتوج نصف المصنع.

عمر : ينتج المنتوج المصنع (التام).

منير : بائع الجملة.

خالد : بائع التجزئة.

المطلوب : أتمم الجدول أعلاه.

التمرين الرابع : إليك العمليات التي قامت بها مؤسسة خلال سنة 2003 :

10 / 2 / 2003 : شراء مواد ولوازم بـــ 50.000 دج خارج الرسم معدل الـــ ر. ق . م 17 %.

21 / 02 / 2003 حيازة آلة إنتاجية بـــ : 100.000 دج خارج الرسم معدل الـــ ر. ق . م 17 %.

25 /2003/02 بيع منتجات تامة بـــ 55.000 دج معدل الـــ ر.ق.م 17 %.

05 / 03 / 2003 سددت مصاريف الهاتف بـ 2.140 دج متضمن الرسم TTC معدل الـ ر.ق.م 7 %.

2003/03/25 بيع منتجات تامة بـ117.000دج متضمن لـ ر.ق.م TTC.

28/ 03 / 2003 شراء مواد ولوازم بـ 10.000 دج خارج الرسم (الـ ر.ق.م 17 %) .

07 / 04 / 2003 بيع منتجات بـ 120.000 دج خارج الرسم (الـ ر.ق.م 17 %) .

20 / 04 / 2003 دفع مصاريف الغاز والكهرباء بـ 3.000 دج خارج الرسم (معدل الـ ر.ق.م 7 %) .

المطلوب :

تحديد مبلغ الرسم على القيمة المضافة المدفوع أو المرحل في كل تصريح شهري.

التمرين الخامس :

حققت مؤسسة إنتاجية تفرض عليها الضريبة حسب النظام الحقيقي العمليات التالية :

جانفي 2004 :

- شراء مواد أولية 120. 000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- شراء آلة توصيل الكهرباء 500.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- مصاريف توصيل الكهرباء 70.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- تسديد فاتورة الهاتف 30.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %

- مبيع منتوجات تامة 360.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- مبيع منتوجات تامة 150.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 7 %

فيفيري 2004 :

- شراء مواد أولية 240.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 7 %
- شراء مواد أولية 60.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- تسديد فاتورة الكهرباء والغاز 90.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 7 %
- شراء سيارة سياحية 1.700.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %
- مبيع منتوجات تامة 3.100.000 دج خارج الرسم ر.ق . م 17 %

المطلوب : حساب مبلغ الرسم على القيمة المضافة T.V.A المستحق للدولة لشهري جانفي ، فيفري 2004

الحل : الجانب التطبيقي

حل التمرين الأول : الفاتورة(1).

سعر البيع	200.000
تخفيض تجاري(-)	6.000
الصافي التجاري =	194.000

مبلغ الرسم على القيمة المضافة :

= 194.000 × 17 % = 32.980 دج

الفاتورة(2)

سعر البيع :	350.000
تخفيض تجاري 5% (-)	17.500
الصافي التجاري =	332.500
تخفيض مالي 1% (-)	3.325
الصافي =	329.175

مبلغ الرسم على القيمة المضافة :

= 332.500 × 17% = **56.525** دج

الفاتورة (3)

الأساس الخاضع للرسم على القيمة المضافة

سعر البيع 10.000

تخفيض تجاري 5 % = 500 دج

الصافي التجاري 9500 دج

مصاريف النقل 800 دج

الأساس الخاضع = 10.300

حساب مبلغ ر.ق.م = 10.300 × 17 % = 1750 دج

التمرين الثاني :

التصريح بمبيعات جوان و الدفع يكون قبل 20 جويلية.

شهر ماي : شراء مواد أولية حسم مادي = 620.000 × 7%= 43.400

شهر جوان : مبيعات

مبلغ الرسم على القيمة المضاعفة = 2.400.000 × 17%= 408.000

مبلغ الرسم الواجب دفعه قبل 20 جويلية

= 408.000 – 43.400 = 364.600 دج

التمرين الثالث : إتمام الجدول

الوحدة: 10^3 دج

العمليات	مبيعات يوسف إلى عمر	عمر إلى منير	منير إلى خالد	خالد إلى المستهلك
المبيعات خارج الرسم	400	900	1000	1200
معدل ر. ق. م	%17	%17	%17	معفاة
مبلغ الرسم على المبيعات	68	153	170	0
المبيعات متضمنة لـ ر. ق. م	468	1053	1170	1200
الحسم	0	68	153	0
مبلغ ر. ق. م الواجب الدفع	68	85	17	0

عمر: المبيعات خارج الرسم = $100\times\frac{1053}{17+100}$

$100\times\frac{1053}{117}$ = 900 دج

منير: ر. ق . م = 170 دج

مبلغ المبيعات خارج الرسم = $1000 = 100\times\frac{170}{17}$

مبلغ المبيعات بها الرسم = 1000 + 170 = 1170 دج.

التمرين الرابع :

تصريح شهر فيفري قبل 20 مارس

مبيعات الشهر : 55.000

ر. ق. م – مقبوض : 55.000 × 17% = 9.350

الحسومات :

حسم مالي (شراء آلة في شهر فيفري) :

ر. ق. م قابل للإرجاع : 100.000 × 17% = 17.000 دج

ر. ق. م المقبوض < ر. ق. م المدفوع (الحسومات).

الفرق : 17.000 – 9.350 = 7.650 يرحل

تصرح شهر مارس قبل 20 أفريل :

ر. ق. م مقبوض على المبيعات :

$$17.000 = \% 17 \times \left(\frac{117.000}{107} \right)$$

الحسومات :

الحسم المادي :

ر. ق. م مشتريات مواد و لوازم (فيفري) :

= 50.000 × 17%   8.500 دج

حسم سابق مرحل :   7.650 دج

مجموع الحسومات = 8.500 + 7.650 = 16.150 دج

الـــ ر. ق. م الواجب الدفع = 17.000 – 16.150 = 850 دج

تصريح شهر أفريل قبل 20 ماي :

ر. ق. م المقبوض على المبيعات :

20.400 = %17 × 120.000

الحسومات:

الحسم المادي :

ر. ق. م (مارس) مصاريف الهاتف = $\left(\frac{2.140}{107}\right)\times 7\%$

140 = %7 × 2.000

ر. ق. م شراء مواد و لوازم لشهر مارس :

1.700 = %17 × 10.000

مجموع الحسومات : 140 + 1.700 = 1.840 دج

ر.ق. م الواجب الدفع = 20400 − 1840 = 18.560 دج

التمرين الخامس :

التصريح بعمليات شهر جانفي يكون قبل 20 فيفري

ر.ق.م على مبيعات جانفي :

61.200 = % 17 × 360.000

10.500 = % 7 × 150.000

71.700

الحسومات :

ر.ق.م على حيازة الاستثمارات (حسم مالي) :

85.000 = % 17 × 500.000 دج

الحسومات 85.000 أكبر من ر.ق.م على المبيعات (71.700)

الفرق 71.700 - 85.000 = (- 13.300 دج) حق مؤجل - تسبيق .Precompte

التصريح بعمليات شهر فيفري يكون قبل 20 مارس

ر.ق.م على مبيعات شهر فيفري :

3100.000 × 17 % = 527.000 دج

الحسومات :

حسم مادي (ر.ق.م على مشتريات مخزونات ومصاريف شهر جانفي)

حسم مالي : ر.ق.م حيازة.سيارة سياحية في شهر فيفري

حسم مادي :

120.000×17% + 70.000 × 17 % + 30.000 × 17 % = 34.000دج

حسم مالي :

1700.000 × 17 % = 289.000

حق مؤجل جانفي : 13.300

مجموع الحسومات : 37.400 + 289.000 + 13.300 = 339.700

ر.ق.م الواجب الدفع = 527000 - 339.700 = **187.300 دج**

قائمة المراجع

أولا : باللغة العربية :

الكتب :

1 – بركات عبد الكريم صادق، دراز عبد المجيد، عياد علي عباس [1975] دراسات في النظم الضريبية، الإسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة.

2 – بركات عبد الكريم صادق [1976] النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، بيروت : الدار الجامعية.

3 – البطريق يونس أحمد [1972] مقدمة في النظم الضريبية، الإسكندرية، المكتب المصري الحديث للطباعة والنشر.

4 – حسين مصطفى حسين [دون تاريخ] المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر.

5 – رويللي صالح [1988] اقتصاديات المالية العامة، الطبعة الثالثة، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية.

6 – المحجوب رفعت [1971] المالية العامة، بيروت دار النهضة العربية.

7 – عبد الله بن علي المنيف وآخرون [1996] المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية، مطابع جامعة الملك سعودي، السعودية.

8 – عواضة حسن [1973] المالية العامة، دراسات مقارنة، الطبعة الثالثة بيروت ، دار النهضة العربية.

9 – فوزي عبد المنعم [1972]، المالية العامة والسياسة المالية بيروت : دار النهضة العربية.

10 – فرهود محمد سعيد [1978] مبادئ المالية العامة، منشورات جامعة حلب، سوريا.

11 – قاسم ابراهيم الحسيني [2000] المحاسبة الضريبية، مؤسسة الوراق عمان الأردن.

12 – قدي عبد المجيد [2003] المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية دراسة تحليلية وتقييمية، د.و.ج الجزائر

13 – شمس الدين عبد الأمير [1987]، الضرائب : أسسها العلمية وتطبيقاتها العملية، الطبعة الثانية، بيروت المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر.

14 – محمد مبارك حجير [1966]، الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية، معهد البحوث والدراسات العربية – جامعة الدول العربية.

15 – محمد حلمي مراد [1962]، مالية الدولة، القاهرة، مطبعة نهضة مصر.

16 – غازي عناية [1998] المالية العامة والتشريع الضريبي دار البيارق، عمان الطبعة الأولى.

17 – ولعلو فتح الله [1981]، الاقتصاد السياسي : مدخل للدراسات الاقتصادية الجزء الأول : الطبعة الأولى، بيروت : دار الحداثة.

18 – ياسين عبد العزيز، نظريات المالية العامة والنظام المالي، المعهد المالي للإدارة صنعاء، الأردن.

الأطروحات والرسائل :

19 – بوزيدة حميد [1997]، الضريبة وانعكاساتها على الاقتصاد الجزائري رسالة ماجستير، جامعة الجزائر.

20 – قدي عبد المجيد [1995] فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة، جامعة الجزائر.

نشريات وسلاسل احصائية :

21 – الديوان الوطني للاحصائيات، الجزائر بالأرقام، رقم 31 نشرة 2002 نتائج 2000.

22 – برنامج الأمم المتحدة الانمائي [1994] تقرير التنمية البشرية لعام 1994 مركز الدراسات والوحدة العربية بيروت.

23 – صندوق النقد العربي، التقرير الاقتصادي العربي الموحد لعام 2001.

قوانين وتشريعات :

24 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب [2002]، قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

25 – وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب [2002]، قانون الرسوم على رقم الأعمال، الجزائر، المطبعة الرسمية.

26 – القانون رقم 90-36 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن لقانون المالية لسنة 1991.

27 – القانون رقم 91-25 المؤرخ في 07 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.

28 – المرسوم التشريعي رقم 93-01 المؤرخ في 19 جانفي 1993 المتضمن لقانون المالية لسنة 1993.

29 – المرسوم التشريعي رقم 93- 12 المتضمن قانون المالية لسنة 1994.

30– المرسوم التشريعي رقم 94 03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994 المتضمن قانون المالية لسنة 1995.

31- القانون رقم 6/2000 المؤرخ في 23 ديسمبر 2000 المتضمن قانون المالية لسنة 2001.

32 – القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن لقانون المالية لسنة 2002.

33 – القانون رقم 21/01 المؤرخ في 22 ديسمبر 2001، المتضمن لقانون المالية لسنة 2003.

34 – قانون المالية 2004 .

35- الأمر رقم 06-04 المؤرخ في 15 جويلية 2006، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2006.

37- قانون المالية 2007

38- القانون رقم 07-12 المؤرخ في 30 ديسمبر 2007، المتضمن لقانون المالية لسنة قانون المالية لسنة 2008

39- الأمر رقم 08-02 المؤرخ في 24 جويلية 2008، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2008

40- القانون رقم 08-02 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008، المتضمن لقانون المالية لسنة 2009

40- الأمر رقم09-01 المؤرخ في 22 جويلية 2009، المتضمن لقانون المالية التكميلي لسنة 2009

40- القانون رقم 09-09 المؤرخ في 30 ديسمبر 2009، المتضمن لقانون المالية لسنة 2010

باللغة الأجنبية :

41- BELAMIRI – KALEF 1991, **taxe sur la valeur ajoutée** s. n. de comptabilité – Alger

42- BOBE –BERNARD et LLAU PIERRE (1978), **Fiscalité et choix économiques**- paris –imprimerie AUBIN.

43-DERUEI FRANCOIS (1995), **finances publiques** 11[eme] édition, paris, DALLOZ.

44- DUVERGER – MAURICE (1976) **èlements de la fiscalitè** , paris , P . U . F

45- INSTITUT d'économie Douariere et Fiscalite (1990) la **taxe sur la valeur Ajoutée**: Actes au séminaire I.E.D.F-KOLEA, Alger.

46 -EMANUEL. DISLE, Jacques, SAREF, **Fiscalité appliquée,** tome 1 et 2 12 [éme] édition 2000/2001 DUNOD-France.

47-AINOUCHE MOHAMED CHERIF(1991),**la fiscalité instrument de développement économique** thèse de doctorat d'état, université d'Alger- Institut des I .sciences économiques.

48-GAUDMET PAUL-MARIE (1981) **Finances Publiques** tome 1 ed Monchretien , Paris

Périodiques et legislations :

49-D.G.I (2002), **guide pratique de la T.V.A**, édition

50- D.G.I (2009), **guide pratique de la T.V.A**

51- MINISTERE DES FINANCES D.G.I (2010), **CODE DES TAXES SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES.**

أنجز طبعه على مطابع

ديوان المطبوعات الجامعية

الساحة المركزية ـ بن عكنون

الجزائر